

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة عبد الحميد بن باديس - مستغانم
كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم العلوم المالية
تخصص : التدقيق المحاسبي و مراقبة التسيير



مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر

تحت عنوان:

أهمية التدقيق المحاسبي في ترشيد القرارات.

دراسة ميدانية في مؤسسة توزيع الكمبرياء و الغاز لولاية مستغانم "سونلغاز"

من إعداد الطالبة:

بن قاصد علي منصورية إكرام.

اللجنة المناقشة

رئيسا	د: بن شني عبد القادر
مناقشا	د: بن شني يوسف
مقررا	د: بسادات كريمة

السنة الجامعية: 2015- 2016

الإهداء

إلى شمعة عمري التي لا تعرف انطفاء

إلى بحر العطاء الذي ما دونه عطاء

إلى من علمتني معنى الحب و السخاء

إلى من تسهر الليل إذا ما مسني هواء

إلى من جعلت الجنة تحت قدميها

إليك يا أمي " رمز الوفاء "

إلى من لبس لراحتي عباءة العناء

إلى من سقى عمري فرحا و هناء

إلى أبي " أعظم الآباء "

إلى إخوتي سندي في السراء و الضراء

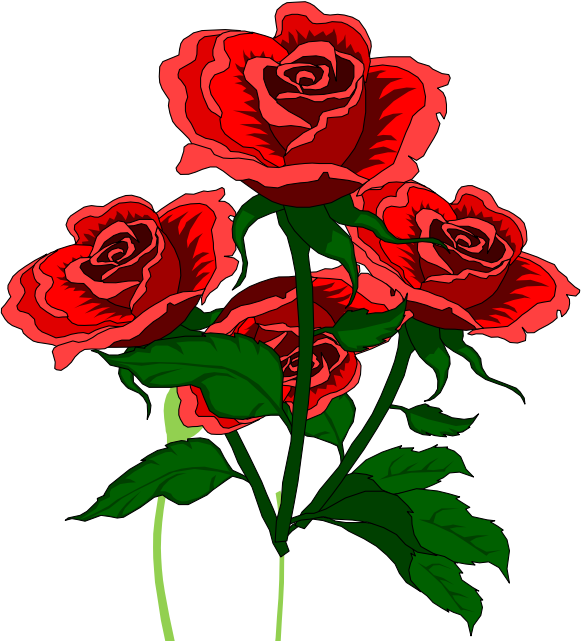
أمانة و حفصة

و رمز سعادي إبنة أختي إبتسام

و إلى كل صديقاتي و بالأخص الأعزاء أسية و كريمة و أصدقائي، زملائي في العمل و إلى كل من ساهم في إنجاز هذا العمل من قريب أو بعيد

إلى أوفى و أصدق، أغلى و أعز إنسان و أكبر سند لي *محمد*

إلى كل هؤلاء أهدي ثمرة جهدي هذا



كلمة شكر

نخص بالحمد و الشكر لمن يستحق الشكر وحده الذي

أنار لنا سبيل الهداية و جعل العلم نورا لطالبه و العقل سيلا لطلبه سبحانه وحده.

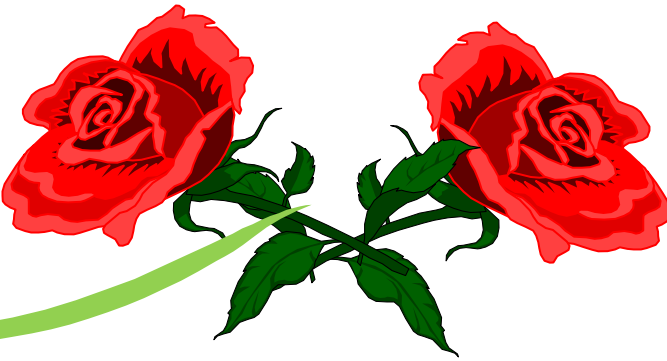
كما نتقدم بالشكر الجزيل:

إلى الأستاذة المشرفة: بسدات كريمة على نصائحها و توجيهاتها القيمة

إلى كل من ساعدنا من عمال و إطارات بمديرية توزيع الكهرباء و الغاز بولاية مستغانم

خاصة المشرفين علينا أثناء فترة التريص

كما نتقدم بالشكر الجزيل إلى كل الأساتذة و عمال كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير.



الفهرس

الإهداء

الشكر

قائمة الأشكال

قائمة الجداول

المقدمة العامة.....(أ-د).

الفصل الأول : مفاهيم عامة حول التدقيق المحاسبي.

مقدمة الفصل(1).

المبحث الأول: مدخل إلى التدقيق المحاسبي.....(2).

المطلب الأول: مفهوم التدقيق المحاسبي.....(2).

المطلب الثاني :أنواع التدقيق المحاسبي و فروضه.....(8).

المطلب الثالث :أهداف التدقيق المحاسبي و أهميته.....(17).

المبحث الثاني :معايير التدقيق المحاسبي.....(21).

المطلب الأول:المعايير العامة و الشخصية.....(22).

المطلب الثاني :معايير العمل الميداني.....(29).

المطلب الثالث :معايير إعداد التقرير.....(33).

المبحث الثالث :العلاقة بين التدقيق المحاسبي الداخلي و الخارجي..... (41)

المطلب الأول :التدقيق المحاسبي الداخلي(41).

المطلب الثاني :التدقيق المحاسبي الخارجي.....(52).

المطلب الثالث :الفرق بين التدقيق المحاسبي الداخلي و الخارجي.....(60).

خاتمة الفصل (62).

الفصل الثاني :العلاقة بين التدقيق المحاسبي و عملية اتخاذ و ترشيد القرارات.

مقدمة الفصل (63).

المبحث الأول:التدقيق و عملية إتخاذ القرار.....(64).

المطلب الأول:تعريف عملية إتخاذ القرار.....(65).

المطلب الثاني :مراحل إتخاذ القرار.....(69).

المطلب الثالث :التدقيق المحاسبي و عملية إتخاذ القرار.....(75).

المبحث الثاني :تدقيق عناصر الميزانية و جدول حسابات النتائج.....(76).

المطلب الأول:تدقيق عناصر الأصول.....(76).

المطلب الثاني : تدقيق عناصر الخصوم.....(81).

المطلب الثالث :تدقيق عناصر جدول حسابات النتائج.....(83).

المبحث الثالث :دور التدقيق المحاسبي في إثبات الأدلة لترشيد القرارات.....(84).

المطلب الأول : أدلة الإثبات(84).

المطلب الثاني : أوراق العمل	(90).
المطلب الثالث : التقرير النهائي كأساس لعملية إتخاذ و ترشييد القرارات.....	(94).
خاتمة الفصل.....	(101).
الفصل الثالث : دراسة ميدانية لعمل التدقيق المحاسبي في الشركة الوطنية للكهرباء و الغاز.	
مقدمة الفصل.....	(102).
المبحث الأول : عرض شامل للشركة الوطنية للكهرباء و الغاز.....	(103).
المطلب الأول : تقديم الشركة الجزائرية للكهرباء و الغاز.....	(104).
المطلب الثاني : تقديم مديرية توزيع الكهرباء و الغاز بولاية مستغانم.....	(108).
المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي للمديرية.....	(110).
المبحث الثاني : مسار التدقيق في شركة سونلغاز.....	(114).
المطلب الأول : أهداف و مبادئ التدقيق داخل الشركة.....	(115).
المطلب الثاني : منهجية عمل التدقيق داخل المؤسسة.....	(117).
المطلب الثالث : الحالة الميدانية لشركة سونلغاز بولاية مستغانم.....	(124).
خاتمة الفصل.....	(129).
الخاتمة العامة	(130).

المراجع

الملاحق

قائمة الأشكال :

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
16	أنواع فروض التدقيق	الشكل رقم (01)
19	الأهداف التقليدية للتدقيق	الشكل رقم (02)
97	الأركان الموضوعية لإعداد التقرير	الشكل رقم (03)
100	الهيكل التنظيمي لمديرية الكهرباء و الغاز	الشكل رقم (04)
111	هيكل قسم المالية و المحاسبة	الشكل رقم (05)

قائمة الجداول :

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
رقم الجدول (01)	التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي	05
رقم الجدول (02)	معايير التدقيق المتعارف عليها	40
رقم الجدول (03)	مخطط التدقيق الداخلي	45
رقم الجدول (04)	رموز التدقيق المحاسبي الخارجي	55
رقم الجدول (05)	تحديد أنواع مندوب الحسابات	57
رقم الجدول (06)	مقارنة التدقيق الداخلي بالتدقيق الخارجي	60

المقدمة العامة

تعرف المؤسسات الاقتصادية تطورات مستمرة وسريعة من تنوع في أنشطتها ،تعددتها و إتساع في حجمها و انتشارها جغرافيا و ضخامة الوسائل المادية و البشرية المستعملة فلمواكبة هذه التطورات عليها بإتباع سياسات مسطرة بغية الوصول إلى الأهداف المرسومة لكنها قد تواجه عقبات و عوائق داخلية في ظل محيط مليء بالأخطاء تتعدد فيه العمليات المنجزة وتكثر المعلومات المتدفقة مما قد ينجم عنها انحرافات التسيير المختلفة من تنظيم ، تخطيط ،توجيه و رقابة .

إن أي مؤسسة إقتصادية معاصرة تسعى إلى تحقيق معدلات نمو سريعة مع الحرص على البقاء و الاستمرارية و للوصول إلى هذا المسعى لابد من المتابعة الجيدة لأداء المهام و مدى كفاءته و التحقق من الإلتزام بتنفيذ السياسات المسطرة و كذا التأكد من صحة البيانات و دقة القوائم المالية ، بالإضافة إلى هذه الحاجات الداخلية للتدقيق المحاسبي ، توجد متطلبات خارجية من الأطراف المتعاملة مع المؤسسة من المساهمين ، بنوك و إدارة الضرائب ، نقابات العمال.....إلخ.

لقد شهد التدقيق المحاسبي تطورات مستمرة و في مسار مواز للمحاسبة إذ أن المحاسبة نظام هدفه توفير المعلومات الاقتصادية لتكون نقطة بداية للتدقيق المحاسبي الذي يتولى عملية فحص البيانات ،الحسابات و المستندات للتأكد من صحتها و تحديد درجة الاعتماد عليا و مدى دلالة القوائم المالية ، فالتدقيق بمثابة العين الساهرة على كل مايتعلق بالمؤسسة سعيا لتحقيق أهدافها و سياستها المتبعة ، إذ يضطلع بأهمية بالغة لذا يجب القيام بعملية التدقيق و الرقابة من طرف أشخاص ذو كفاءات علمية و مؤهلات فنية بالإضافة إلى امتيازهم بالاستقلالية ،و هذا ما نقصد به الحياد ، كما يجب أن تتصف التقارير التي يحرونها بالمصداقية و الموضوعية كونها

الأساس الذي يعتمد عليه من طرف مستخدمي القوائم المالية و ذلك من اجل اتخاذ قرارات تتصف بالرشاد و الصواب .

و بناء على ما سبق سوف نتطرق في بحثنا هذا لموضوع أهمية التدقيق المحاسبي في ترشيد القرارات في المؤسسة.

لمعالجة هذا الموضوع و لإعطاء صورة واضحة عنه ارتأينا أن نطرح الإشكالية التالية :

إلى أي مدى يمكن للتدقيق المحاسبي أن يؤثر على السير الحسن في إتخاذ و ترشيد القرارات في المؤسسة ؟

ولمناقشة هذه الإشكالية سيتم طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ما المقصود بالتدقيق المحاسبي ، و لماذا يجب التدقيق و كيف يساهم في إتخاذ القرار .
- ما المقصود بالتدقيق الداخلي و الخارجي و كيف يتم نجاحه و فعاليته في المؤسسات الإقتصادية.
- و كيف يمكن إعتبار التدقيق المحاسبي أداة لتحسين نوعية المعلومات المحاسبية .
- ما مدى تبني هذا المؤسسات الإقتصادية الجزائرية لفلسفة التدقيق.

الفرضيات :

و لمعالجة الموضوع يتم وضع الفرضيات التالية :

*التدقيق المحاسبي يقوم بتقسيم المشروع من الناحية المحاسبية و المالية من حيث السيولة داخل المؤسسة و كذا القوائم المالية.

*تعتبر الإجراءات العملية للتدقيق المحاسبي أسلوبا فعالا يمكن المدقق من تحقيق الأهداف المرجوة من عملية التدقيق المحاسبي.

أهمية الموضوع :

تكمن أهمية البحث في توضيح مدى أهمية التدقيق المحاسبي و إثراء البحث العلمي في مجال الإدارة و التسيير و الإقتصاد ككل و سد الفراغ الموجود حول هذا الموضوع ، و التوصل إلى مدى مساهمة التدقيق المحاسبي في ترشيد القرارات في المؤسسة و التأكد من تطبيق الفعال لجميع الأنظمة.

دوافع إختيار الموضوع :

أما دواعي إختيارنا للموضوع فترجع بالدرجة الأولى إلى كونه يندرج ضمن مجال التخصص .
أهمية التدقيق المحاسبي في زرع الثقة و دفع المؤسسة نحو الإستمرار و الثبات.
تصحيح الإعتقاد السائد لذي يعتبر مهنة التدقيق المحاسبي تهتم فقط بإكتشاف الأخطاء في الإجراءات المحاسبية.

أهداف الموضوع :

يهدف موضوعنا إلى جملة من الأهداف أهمها :

-الإهتمام بالنواحي الوظيفية للتدقيق المحاسبي و تبيان الدور الذي يؤديه في اتخاذ و ترشيد القرار.

-إبراز أهمية التدقيق المحاسبي.

-إثراء المكتبة و توسيع المجال العلمي.

مصادر الموضوع :

اعتمدنا أثناء دراستنا على مختلف الأدوات المكتبية متمثلة في مختلف الكتب ، باللغة العربية و شبكة الانترنت و كذا مختلف الوثائق الرسمية و غيرها من المذكرات المتوفرة و التي تحتوي على المعلومات المناسبة و الضرورية و المساعدة في بحثنا هذا.

منهج الدراسة :

لمعالجة جوانب بحثنا اعتمدنا على المنهج التاريخي لدراسة التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي و كذلك اعتمدنا على منهج التحليل و الإستنتاج.

محتوى الموضوع :

قسم البحث إلى ثلاثة فصول خصص الفصل الأول إلى تقديم المفاهيم العامة و الشاملة للتدقيق المحاسبي ، حيث قسم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث ، يتناول مدخل إلى التدقيق المحاسبي الذي يشمل مفهوم التدقيق المحاسبي ، انواعه و فروضه ، أهداف التدقيق و معاييرهِ.

أما الفصل الثاني يتناول علاقة التدقيق المحاسبي بعملية إتخاذ و ترشيد القرار ، مثل تعريف عملية إتخاذ القرار و مراحلها ، تدقيق عناصر الميزانية و جدول حسابات النتائج و دورها في عملية أدلة الإثبات ، عن طريق تقديم التقرير النهائي بإعتباره المنتج النهائي لعملية التدقيق المحاسبي .

أما الفصل الثالث فيتناول الدراسة التطبيقية حيث تم إسقاط الدراسة النظرية لمديرية توزيع الكهرباء و الغاز "سونلغاز" بولاية مستغانم .

مقدمة:

يعتبر التدقيق المحاسبي ميدان واسع شهد تطورا كبيرا و بشكل ملحوظ و متواصل أدى به أن يحتل أهمية بالغة في إتخاذ القرارات لذلك حاولنا أن نسلط الضوء على بعض العموميات و المفاهيم المتعارف عليها و ذلك من أجل تحديد الإطار العام للموضوع الكلي ، و في ظل ظهور الشركات الأجنبية أو متعددة الجنسيات لسد الحاجات الإنسانية من منتجات إستهلاكية القابلة للتطور و للحفاظ على أموال المؤسسات من كل أشكال النصب و الإحتيال وجب الإعتماد على وظيفة أو مهنة ، الغرض منها اكتشاف هذه التلاعبات و منه كان ظهور التدقيق المحاسبي.

الفصل الأول : مفاهيم عامة حول التدقيق المحاسبي.

المبحث الأول : مدخل للتدقيق المحاسبي

لقد ظهر التدقيق منذ القدم ، وتطورت مع مرور الزمن ، ليصاحب هذا التطور تغيرا في الأهداف مقرونا بالتطور الذي شهدته مختلف المؤسسات الاقتصادية ، واختلافا في الأنواع باختلاف زواياها ، وفي هذا المبحث سنتطرق إلى النشأة و التطور التاريخي للتدقيق و مختلف التعاريف المقدمة له ، و انواعه و أهدافه و المعايير المنظمة لهذه المهنة .

المطلب الأول : مفهوم التدقيق المحاسبي

أولا : نشأة التدقيق المحاسبي:

تشق كلمة التدقيق أو المراجعة auditing من التعبير اللاتيني audire و تعني الإستماع ، حيث كان المدقق يستمع في جلسة الاستماع العامة و التي يتم فيها قراءة الحسابات بصوت مرتفع ، و بعد الجلسة يقدم المدققون تقاريرهم ، مع ملاحظة أن عملية التسجيل كانت تتم بطريقة بدائية ، بحيث لم يبرز تدقيق الحسابات إلا بعد ظهور المحاسبة فهما عمليتان مترابطتان لا بد من وجودهما معا.¹

إن المتتبع لأثر التدقيق المحاسبي يدرك بأن هذه الأخيرة جاءت نتيجة الحاجة الماسة لها ، بغية بسط الرقابة من طرف رؤساء القبائل أو الجماعات أو أصحاب المال و الحكومات على الذين يقومون بعملية التحصيل ، الدفع و الإحتفاظ بالمواد في المخزونات نيابة عنهم ، فعلى حسب خالد أمين ، المفكر و الكاتب الاقتصادي ، فإن

¹سيد عطا الله السيد ، النظريات المحاسبية ، دار الراية للنشر و التوزيع ، الأردن الطبعة الأولى 2009 ، ص 123.

التدقيق المحاسبي يرجع إلى حكومات قدماء المصريين و اليونان ، الذين استخدموا المدققين بغية التأكد من صحة الحسابات العامة¹.

ثانيا : التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي :

أدى ظهور نظرية القيد المزدوج في القرن 15 إلى سهولة و تبسيط و انتشار تطبيق المحاسبة و التدقيق ، و لعبت كذلك السياسة المالية و الضريبية دورا هاما و بارزا في تطوير مهنة المحاسبة و التدقيق ، أين ظهرت أداة الرقابة الجديدة هي الرقابة و الفحص الضريبي ، و يبين التطور التاريخي لمهنة تدقيق الحسابات أن أول جمعية للمحاسبين أنشأت في فينيسيا (شمال إيطاليا) سنة 1581 م ثم اتجهت دول أخرى إلى تنظيم هذه المهنة ، أما في الجزائر فكانت المؤسسات الجزائرية مقيدة بنصوص فرنسية إلى غاية 1975 م ، غير أنه في سنة 1970 م كانت الرقابة على المؤسسات الوطنية مطبقة عليها نصوص قانونية ، تقوم الجمعية العامة أو مدير المؤسسة بتعيين مدقق الحسابات في كل مؤسسة ذات طابع صناعي أو تجاري ، و ذلك للتأكد من صحة حساباتها و تحليلها للوضع الخاص بالأصول و الخصوم ، و لمدقق الحسابات واجبات محددة كما أن له حقوقا أيضا.

في بداية الثمانينات أصبحت المؤسسة الجزائرية تطبق عملية التدقيق مع تطبيق نظام الرقابة الداخلية المحكم بالنسبة للمؤسسة الوطنية ، أما في سنة 2000 م ، فالجمعيات الممولة من طرف الدولة تفرض عليها مراقبة و تدقيق حساباتها من طرف مدقق الحسابات².

إذا التطورات المتلاحقة للتدقيق المحاسبي كانت رهينة الأهداف المتوخاة منها من جهة ، ومن جهة أخرى نتيجة البحث المستمر لتطوير هذه المهنة من الجانب النظري بغية جعلها تماشى و التغيرات الكبيرة التي عرفتتها حركة

محمد التهامي طواهر ، مسعود صديقي ، المراجعة و تدقيق الحسابات-الإطار النظري و الممارسة التطبيقية -ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر طبعة 2003،ص6.

²سيد عطا الله السيد،المرجع السابق،ص 123،124.

التجارة العالمية و الاقتصاد العالمي بشكل عام ، و التي شهدتها المؤسسات الاقتصادية على وجه الخصوص ، لذلك
سنورد جدولاً نميز فيه بين مختلف المراحل التاريخية للتدقيق المحاسبي :

الجدول رقم (01) : التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي :

المدة	الأمر بالتدقيق المحاسبي	المرجع	الأهداف
من 2000 قبل المسيح إلى 1700 ميلادي	الملك ، إمبراطور ، الكنيسة ، الحكومة.	رجل دين ، كاتب.	معاقة السارق على إختلاس الأموال ، حماية الأصول.
من 1700م إلى 1850م	الحكومة ، المحاكم التجارية و المساهمين.	المحاسب.	منع الغش و معاقة فاعليه ، حماية الأصول.
من 1850م إلى 1900م	الحكومة و المساهمين	شخص مهني في المحاسبة أو قانوني	تجنب الغش و تأكيد مصادقية الميزانية.
من 1900 إلى 1940	الحكومة و المساهمين	شخص مهني في المراجعة و المحاسبة	تجنب الغش و الأخطاء ، الشهادة على مصادقية القوائم المالية التاريخية.
من 1940 إلى 1970	الحكومة ، البنوك و المساهمين	شخص مهني في المراجعة و المحاسبة	الشهادة على صدق و سلامة و انتظام القوائم المالية التاريخية.

من 1970 إلى 1990	الحكومة، هيئات أخرى و المساهمين	شخص مهني في المراجعة و المحاسبة و الإستشارة	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية و احترام المعايير المحاسبية و معايير المراجعة
ابتداء من 1990	الحكومة، هيئات أخرى و المساهمين	شخص مهني في المراجعة و المحاسبة و الإستشارة	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات و نوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير ضد الغش العالمي .

المصدر: محمد التهامي طواهر ، مسعود صديقي ، المراجعة و تدقيق الحسابات -الإطار النظري و الممارسة التطبيقية- ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر

طبعة 2003 ، ص 7،8.

ثالثا : تعريف التدقيق المحاسبي :

للتدقيق عدة تعاريف و يمكن ذكر أهم هذه التعاريف كالآتي :

أ-تعريف التدقيق : هو الفحص الإنتقادي النظم بواسطة المبادئ و المعايير و القواعد و الأساليب بغية الحصول على أدلة وقرائن الإثبات لفحص أنظمة الرقابة الداخلية ، البيانات ، الحسابات المثبتة في الدفاتر و السجلات بهدف إبداء رأي في محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي للمؤسسة في نهاية فترة زمنية معينة و مدى تصويرها لنتائج أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة عن تلك الفترة ، ثم توصيل تلك النتائج إلى الأطراف المعنية و بالتالي يشمل التدقيق ثلاث عناصر :

الفحص : فحص المستندات ، السجلات و الدفاتر الخاصة بالمؤسسة للتأكد من صحة و سلامة العمليات التس تم تسجيلها ، تحليلها ، تبويبها أي فحص القياس المحاسبي (الكمي ، النقدي).

التحقيق : هو إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية النهائية كتبرير سليم لنتيجة أعمال المؤسسة عن فترة زمنية معينة.

إن الفحص و التحقيق وظيفتان مترابطتان إذ تمكنا المدقق من إبداء رأيه و ذلك من خلال إثبات صورة عادلة لنتيجة المؤسسة ومركزها المالي.

التقرير : و هو ختام عملية التدقيق إذ هو بلورة حقيقية لنتائج عملية الفحص و التحقيق في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المعنية سواء كانت داخل المؤسسة أو خارجها.

ب-تعريف التدقيق المحاسبي :

عرفته جمعية المحاسبة الأمريكية كما يلي :التدقيق المحاسبي هو عملية نظامية و منهجية لجمع و تقييم الأدلة و القرائن بشكل موضوعي و التي تتعلق بنتائج الأنشطة و الأحداث الإقتصادية و ذلك لتحديد مدى التوافق و التطابق بين هذه النتائج و المعايير المقررة و تبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق¹.

كما عرف Germond وBonnault التدقيق المحاسبي على أنه : إختبار تقني صارم و بناء بأسلوب من طرف مهني مؤهل و مستقل ،بغية إعطاء رأي معلل على نوعية و مصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة ، و على مدى احترام الواجبات و إعداد هذه المعلومات في كل الظروف و على مدى احترام القواعد و القوانين و مبادئ المحاسبة المعمول بها ، و في الصورة الصادقة على الموجودات و في الوضعية المالية و نتائج المؤسسة.

و عرفت منظمة العمل الفرنسي التدقيق المحاسبي على أنه : "مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات و التقييم بغية إصدار حكم معلل و مستقل ، استنادا على معايير التقييم ، و تقدير مصداقية و فعالية النظام الإجراءات المتعلقة بالتنظيم"².

كل هذه التعاريف و لو اختلفت نوعا ما إلا أنها تشتمل على فكرة أو تعريف موحد عن التدقيق و هو :

التدقيق علم له مبادئ و معايير و قواعد متعارف عليها بين أصحاب هذه المهنة ، حاولت المنظمات المهنية و الجمعيات العلمية للمحاسبين و المدققين ارساءها خلال حقبة طويلة من الزمن ، كما أن للتدقيق طرقه و أساليب و إجراءاته التي تنظم عمل المدقق في فحصه لأنظمة الرقابة الداخلية و محتويات الدفاتر و السجلات المالية³.

¹كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا ، دراسات متقدمة في المحاسبة و المراجعة ، المكتب الجامعي الحديث ، الاسكندرية ، طبعة 2009، ص 156.

² محمد التهامي طواهر ، مسعود صديقي ، مرجع سبق ذكره ، ص109.

³ سيد عطا اله السيد ، مرجع سبق ذكره ، ص 121.

المطلب الثاني : أنواع التدقيق المحاسبي و فروضه .

أ-أنواع التدقيق المحاسبي : يمكن تمييز عدة أنواع من التدقيق انطلاقا من الزاوية المنظور من خلالها إلى التدقيق

و كذلك من الزاوية القائم بها :

1-من زاوية الإلزام القانوني¹ :

نميز نوعين من التدقيق المحاسبي :

1-1-التدقيق الإلزامي :

التدقيق الإلزامي هو الذي تلتزم به المؤسسة وفقا لأحكام القوانين ، و هذا النوع يتميز بعدم و جود قيود مفروضة

على عمل التدقيق من قبل الإدارة.

2-1-التدقيق الاختياري :

التدقيق الاختياري تطلبه المؤسسة أو أصحابها بطريقة اختيارية ، بمعنى عدم وجود إلزام قانوني يحكم القيام به.

2-من زاوية مجال أو نطاق التطبيق :

1-2-التدقيق الكامل :

لا يقصد به فحص كل عملية تمت خلال فترة محاسبية معينة بمعنى تدقيق جميع القيود و المعلومات في دفاتر

المؤسسة ، لأن ذلك قد لا يكون ممكنا من الناحية العملية بالنسبة للمؤسسات ذات الحجم الكبير بل إن المقصود

بالتدقيق الكامل ، التدقيق الذي يخول للمدقق إطارا غير محدد للعمل الذي يؤديه ، و فيه يستخدم المدقق رأيه

¹ أحمد نور ، مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية و العلمية ، مؤسسة شباب الجامعة ،إسكندرية ، 1996،ص18.

الشخصي في تحديد درجة التفاصيل فيما يقوم به من عمل ، و يعتبر المدقق مسؤولاً عن أية أضرار تنتج عن تهاونه في أي ناحية من نواحي العمل ، أو نتيجة الفشل في ممارسة المهارة و العناية المهنية في عمله.

2-2- التدقيق الجزئي :

هو الذي يقتصر فيه المدقق على بعض العمليات المعينة ، أو هو بمثابة ذلك النوع من التدقيق الذي توضع فيه بغض القيود على نطاق فحص المدقق بأي صورة من الصور و لا يكون المدقق مسؤولاً في هذا النوع من التدقيق عن أي أضرار تنشأ أو يتم إكتشافها بالرجوع إلى دفاتر أو حسابات أو مستندات معينة تكون الحدود المفروضة على المدقق قد منعت من فحصها ، ومن المستحيل أن يرم المدقق في حالات التدقيق الجزئي إتفاق كتابي يحدد المطلوب منه القيام به ، كما ينبغي عليه أن يذكر بوضوح في تقريره تفاصيل ما أدّاه من عمل و ذلك حتى لا تقع عليه مسؤولية ما لم ينص عليه هذا الاتفاق.

3- من زاوية التوقيت¹ :

3-1- التدقيق النهائي :

يعتبر التدقيق النهائي إذا بدأ بعد إعداد الحسابات عن الفترة المحاسبية ، و يتم العمل الكلي للتدقيق في هذه الحالة في نهاية هذه الفترة ، و يناسب هذا النوع من التدقيق المؤسسات الصغيرة و المتوسطة.

3-2- التدقيق المستمر :

هو الذي تتم فيه عملية الفحص أثناء السنة وذلك سواء كانت تلك العملية تتم بطريقة منتظمة أو غير منتظمة خلال الفترة المحاسبية ، ويتميز التدقيق المستمر بعدة مزايا مقارنة بالتدقيق النهائي ، أهم هذه المزايا هي :

¹ أحمد نور ، مرجع سبق ذكره ، ص 18، 19.

- يساعد التدقيق المستمر على زيادة نطاق الفحص و تفصيلاته .
- يعمل هذا التدقيق على إكتشاف الأخطاء أو التلاعب بطريقة سريعة ، ما قد يترتب عليه انخفاض احتمالات وجودها.
- يؤدي إستخدام التدقيق المستمر إلى إنجاز أعمال الحسابات في وقتها و ذلك لتمكين المدقق من القيام بعملية الفحص بعد ذلك مباشرة.
- يساعد التدقيق المستمر على الإنتهاء من عملية الفحص بعد انتهاء السنة المالية بفترة وجيزة ، مما يساعد على العرض المبكر للحسابات الختامية والميزانية العمومية .
- يعمل هذا الأسلوب من التدقيق على إنشاء العمل في مكتب المدقق على مدار السنة ، أي أن العمل سيوزع على المساعدين في المكتب بطريقة تشغل وقتهم طوال العام ، مما يجنب مشاكل الارتباك في نهاية العام ، أو الإستعانة بمساعدين أقل تدريباً أو كفاءة.
- أما عن العيوب التي تثار ضد استخدام التدقيق المحاسبي المستمر أنه قد يستغرق وقتاً أطول ، كما أن تكرار حضور المدققين إلى المؤسسة قد يسبب بعض المضايقات للموظفين.
- 4-من حيث الجهة التي تقوم بالتدقيق المحاسبي¹ :
- و هذا يحدد انطلاقا من استقلالية و حيادية التدقيق فنميز نوعين :

¹ سيد عطا الله السيد ، مرجع سبق ذكره ، ص 134-135.

4-1- التدقيق الخارجي :

تقوم به جهة مستقلة من خارج المؤسسة و قد يكون مكتب من مكاتب المحاسبة و التدقيق بالنسبة لمؤسسات القطاع الخاص أو الجهاز المركزي بالنسبة للقطاع العام ، حيث أن الوظيفة الأساسية بالنسبة للمدقق الخارجي هي فحص مستندي لدفاتر و سجلات المؤسسة فحصا فنيا دقيقا ، و محايدا للتحقق من أنها قد تمت فعلا في إطار إجراءات سليمة و صحيحة تثبت جديتها.

إن عمل المدقق الخارجي لا يقتصر على تحقيق الهدف السابق و حسب بل يتعداه ليشمل إبداء الرأي في نظام الرقابة الداخلية ، أو بيان مدى تنفيذ السياسات الموضوعة للمؤسسة أو فحص لغرض خاص مثل شراء مؤسسة أو إدماج مؤسسة ، والتدقيق الخارجي يقع عادة في نهاية المدة المالية ، كما أنه شامل و كامل حيث أن المدقق يعمل دون قيد و يتطلع على ما يريد متى يشاء ، و هو إلزامي تفرضه قوانين إلا أنه إختياري أي يتم عن طريق عينة من كل نوع من أنواع العمليات المالية ، كما أن تقرير المدقق الخارجي عادة ما يكون موضع ثقة تقدير لما يتمتع به من إستقلال و حياد و علم و خبرة و دراية و هو بالطبع مسؤول عن ما يتضمنه التقرير من بيانات مالية .

4-2- التدقيق الداخلي :

عرّفه مجمع المدققين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية على أنه " وظيفة يؤديها موظفين من داخل المشروع و تتناول الفحص الإنتقادي للإجراءات و السياسات و التقييم المستمر للخطط و السياسات الادارية و إجراءات الرقابة الداخلية و ذلك بهدف التأكد من تنفيذ السياسات الإدارية و التحقق من أن مقومات الرقابة الداخلية سليمة معلوماًها سليمة و دقيقة و كافية¹ .

¹ كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا ، مرجع سبق ذكره ، ص 162.

إذا فالتدقيق الداخلي أداة من أدوات الرقابة الداخلية و لهذه الأهمية ، فقد اتجهت إدارة الشركات ، خاصة تلك المقيدة بالبورصة ، إلى تطوير هذه الأداة الرقابية ، أصبح الآن يوجد ما يعرف بالتدقيق الداخلي الحديث ، و هو تدقيق داخلي متطور يعطي نظم فرعية مثل : تدقيق الإنتاج ، تدقيق الأداء

إن التدقيق الداخلي هو وظيفة تنشأ داخل المؤسسة و هو ما يعني أنها وظيفة رسمية للمؤسسات الحديثة.

كما أن التدقيق الداخلي التقليدي اهتم بالنواحي المالية و المحاسبية ، ثم امتد نطاقه ليشمل النواحي التشغيلية بحيث أن السجلات تعكس الأنشطة التشغيلية بصورة مباشرة أو غير مباشرة¹.

كما سيتناول المبحث الثالث التدقيق من حيث الجهة التي تقوم به بالتفصيل.

5- التدقيق من زاوية مدى الفحص أو حجم الاختبارات²:

5-1 التدقيق الشامل (التفصيلي):

يعتبر التدقيق الشامل نوعاً تفصيلياً ، إذ يقوم المدقق في ظل هذا النوع من التدقيق يفحص جميع القيود و الدفاتر و السجلات و المستندات و البيانات المحاسبية ، و الواقع أن هذا النوع قد يكون شامل إلى بلد معين و قد يكون شامل بالنسبة لجميع عمليات المؤسسة ، على حسب ما يقتضيه العقد المبرم ما بين المدقق و أصحاب المؤسسة الذي يوضح طبيعة وشكل التدقيق و البلد أو كل ما يراد تدقيقه.

عبد الوهاب نصر شحاتة ، السيد شحاتة ، الرقابة و المراجعة الداخلية في بيئة تكنولوجيا المعلومات و عولمة الأسواق المال ، الدار الجامعية ، 2005-2006.

² محمد التهامي طواهر ، مسعود صديقي ، مرجع سبق ذكره ، ص 28 ، 29.

5-2 التدقيق الاختباري :

يستند هذا النوع من الإختبار لجزء من المفردات من الكل مع تعميم نتائج هذا الفحص للمفردات المختارة (العينة) على الكل أو مجموعة مفردات (المجتمع) ، بيد أن هذا النوع يتجلى خاصة في المؤسسات كبيرة الحجم و متعددة العمليات التي يصعب فيها التدقيق الشامل لكل العمليات.

لذلك تظهر لنا و بجلاء أهمية نظام الرقابة الداخلية في تحديد حجم العينة من خلال تقييم هذا النظام و اكتشاف مواطن الضعف و القوة في الإجراءات المكونة له من ناحية و بتحديد مدى إمكانية تطبيق هذا النوع من التدقيق من ناحية أخرى.

ب- فروض التدقيق المحاسبي :

يعرّف kohler الفرض بأنه قاعدة تحظى بقبول عام ، و تعبر عن التطبيق العملي وتستخدم في حل نوع معين من المشاكل أو ترشيد السلوك.

وفيما يلي أهم الفروض التي تستند إليها عملية تدقيق الحسابات و هي ¹ :

1-فرض عدم التأكد :

ويبرز هذا الفرض الحاجة إلى وجود مجموعة من أدلة الإثبات الكافية لإزالة حالة عدم التأكد ويرجع عدم التأكد في المجال المحاسبي إلى الأسباب التالية :

1-1الإستخدام الغير متكامل للبيانات المحاسبية.

2-1عدم القدرة على تقرير كافة الظروف المستقبلية عند اتخاذ القرارات.

¹ أحمد حلمي جمعة ، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات ، دار الصفاء للنشر و التوزيع ، عمان ، 2000، ص 20-22.

1-3 عدم وجود نظام جديد للإتصال في التنظيم.

2-استقلالية المدقق :

وذلك لأن المدقق عندما يمارس عمله يعتبر حكما يعتمد على رأيه فيما كلف به من أعمال ، ويعتمد فرض استقلالية المدقق على نوعين أساسيين من المقومات هما :

أ-المقومات الذاتية : تتعلق بشخص المدقق و تكوينه العلمي و الخلقي و خبرته العلمية.

ب-المقومات الموضوعية :وهي ماتتضمنه التشريعات ، وما تصدره الهيئات المهنية من أحكام و قواعد و ضمانات.

3-فرض توفر تأهيل خاص للمدقق :

و ذلك لأن المدقق يستخدم حكمه الشخصي عند ممارسة وظيفته ، وفي ظل غياب إطار متكامل لنظرية الإثبات في التدقيق ، فإن المدقق يتعرض عند الفحص لمشاكل منها المحاسبية أو ضريبية أو فنية ، كل هذا يتطلب قدر علمي و عملي كاف لأداء مهمته.

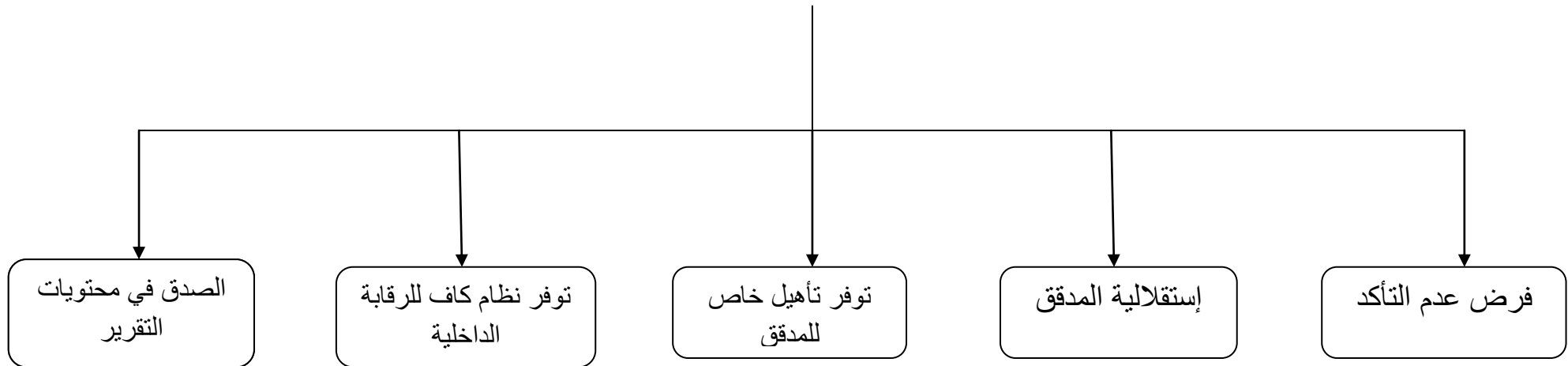
4-فرض توفر نظام كاف للرقابة الداخلية :

تشير الرقابة الداخلية إلى نظام يتضمن مجموعة عمليات مراقبة مختلفة ، إدارية و محاسبية ، وضعتها الإدارة ضمنا لحسن السير العمل في المؤسسة ، و مما لاشك فيه أن نظام الرقابة الداخلية يعتبر نقطة بداية لعلم التدقيق الحديث.

5- فرض الصدق في محتويات التقرير :

ويفسر هذا الفرض في أن تقرير المدقق يعتبر الأساس عند توزيع الأرباح أو قبول الإقرار الضريبي ، كما أن عبئ الإثبات يقع على المدقق و لا يستطيع نقله إلى الإدارة وينشأ فرض الصدق من حقيقة وضع المدقق باعتباره محل ثقة جميع الأطراف أصحاب المصالح في المؤسسة أو خارجها.

الشكل رقم (01):أنواع فروض التدقيق.



المصدر : من إعداد الطالبة

المطلب الثالث : أهداف و أهمية التدقيق المحاسبي :

أ-أهمية التدقيق المحاسبي¹ :

إن ظهور الثورة الصناعية في القرن الثامن عشر أحدثت تغيرات جذرية في عالم الصناعة و التجارة خاصة ، وفي المجالات الحياة بصفة عامة ، فتحول المجتمع الصغير إلى مؤسسة كبيرة ذات نشاطات متنوعة ووسائل مختلفة ، فتعددت أشكال المؤسسات من الناحية القانونية و كذلك من ناحية النشاط فظهرت المؤسسات ذات الإمداد الإقليمي و الوطني و تبعها ظهور المؤسسات المتعددة الجنسيات فكان لابد من إحالة الأمر لذوي الاختصاص من مسيرين و ماليين ، و استلزم وجود رقابة تحمي أموال المستثمرين من تعسف المسيرين ، وهو ما يفترض أن يحقق التسجيل المحاسبي السليم للعمليات في المؤسسة ، هنا بدأت تتجلى أهمية التدقيق المحاسبي داخل المؤسسة سواء كان خارجي يتم بواسطة أفراد من خارج المؤسسة ، أو تدقيقي محاسبي داخلي يتم بواسطة أفراد من داخل المؤسسة ، فأصبح المدقق بمثابة الساهر على مدى إثبات صحة و دقة وسلامة القوائم المالية الختامية ومدى إمكانية الإعتماد عليها.

فأصبح بذلك التدقيق المحاسبي كيانا ملموسا و وجودا ظاهرا للعيان و أصبح له خطورته و أهمية في الميدان الإقتصادي ، و يرجع السبب في أن المحاسبة ليست غاية بحد ذاتها بل هي وسيلة لتحديد الغاية ، هدفها خدمة الأشخاص الذين يستخدمون البيانات المحاسبية و يعتمدون عليها في اتخاذ القرارات و رسم الخطط المستقبلية ، و من هؤلاء الأشخاص و المؤسسات التي يهّمها عمل المدقق ، نجد المديرين الذين يعتمدون اعتمادا جليا و كليا على البيانات المحاسبية في وضع الخطط و مراقبة تنفيذها.

¹ سيد عطا الله السيد ، مرجع سبق ذكره ، ص 124-125.

أما الفئة الثانية المستفيدة من عملية التدقيق المحاسبي هم المستثمرين الذين يعتمدون على القوائم المالية و ما فيها من بيانات و التي تقدمها المؤسسات المختلفة قبل اتخاذ أي قرار بتوجيه مدخراتهم.

ب- أهداف التدقيق المحاسبي :

إن التطور في أهداف التدقيق صاحب التطور في الشركات نفسها و في أعمالها ، في السابق كانت شركات الأعمال صغيرة الحجم و نشاطها التجاري بسيطاً كان الهدف من التدقيق هو إكتشاف الغش و السرقة التي تتم من قبل الموظفين ، و هذا لمصلحة المالك.

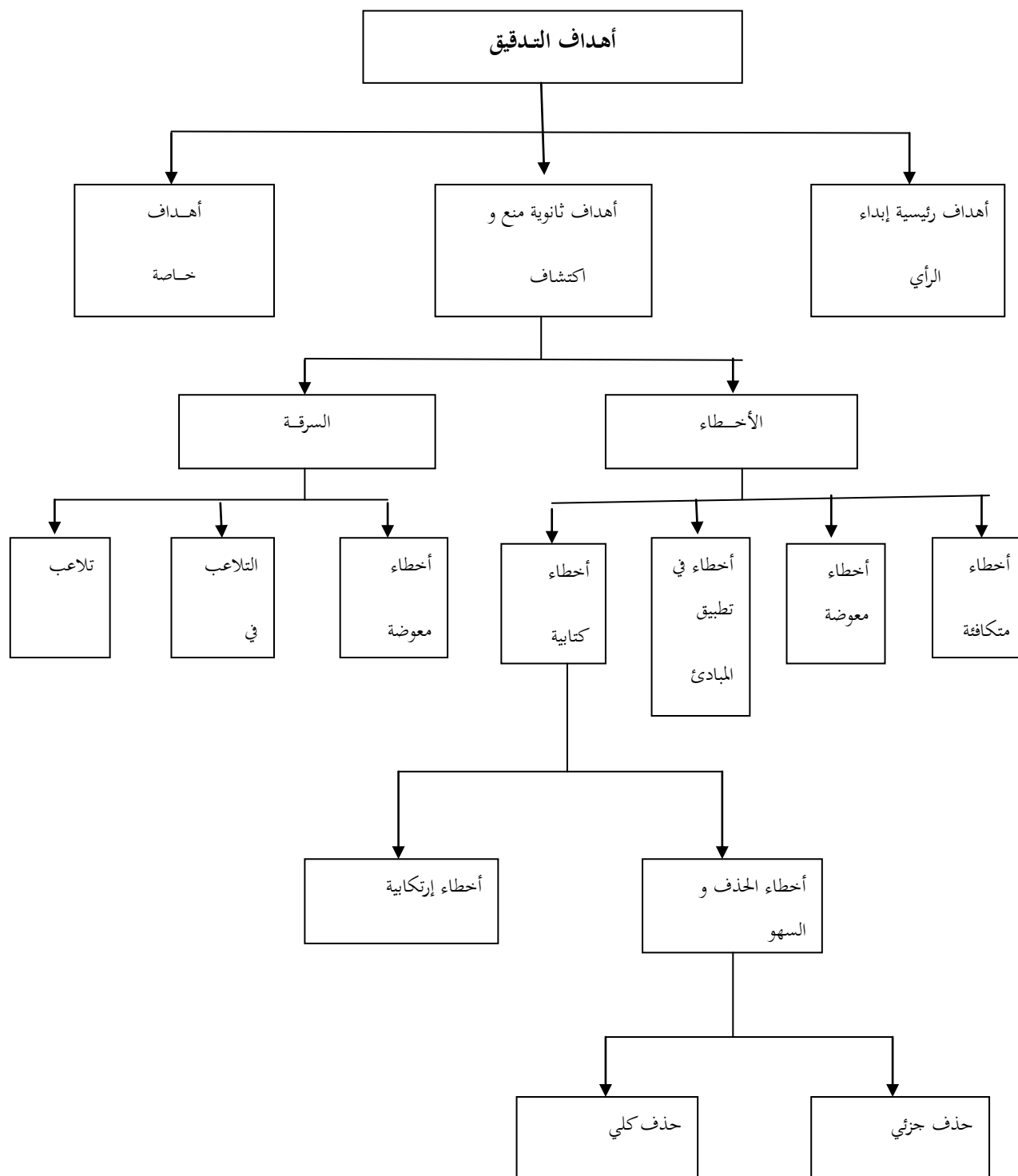
لكن بعد الثورة الصناعية في القرن الثامن عشر وما صاحب من تطور في الشركات و ظهور شركات المساهمة تطورت أهداف التدقيق أيضاً.

ولقد كان سبب تطور أهداف التدقيق هو القرار الصادر عن القضاء الإنجليزي عام 1897 عندما قرر أن إكتشاف الغش و الخطأ ليس هدفا رئيسيا لمدقق الحسابات و أن المدقق لا يفترض الشك في كل ما يقدم إليه من معلومات¹.

يمكن حصر الأهداف التقليدية لمدقق الحسابات في الشكل التالي :

¹سيد عطا الله السيد ، مرجع سبق ذكره ، ص 124-125.

الشكل (02) : الأهداف التقليدية للتدقيق.



المصدر : غسان فلاح مطارنة ،تدقيق الحسابات المعاصرة ، الناحية النظرية ،دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة ، عمان ،2009،ص45.

أما اليوم فقد تعدت عملية التدقيق هذه الأهداف التقليدية إلى أهداف و أغراض أخرى أهمها¹ :

-مراقبة الخطط الموضوعية و متابعة تنفيذها.

-تقييم نتائج أعمال المؤسسة بالنسبة إلى الأهداف المرسومة .

-تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع الذي تعمل فيه المؤسسة .

¹ خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات-الناحية النظرية و العلمية،دار وائل للطباعة و النشر ، طبعة الأولى 2000،ص 14،15.

المبحث الثاني: معايير التدقيق المحاسبي

إن وجوب وجود معايير من أهم المقومات الأساسية لأي مهنة من أجل أن يعمل الممارسون لها في إطار و يسيرون عل نهجها ولتدقيق الحسابات مجموعة من المعايير المتعارف عليها وهي تنقسم إلى ثلاثة أقسام رئيسية و هي المعايير العامة ، معايير العمل العمل الميداني و معايير إعداد التقرير.

المطلب الأول : المعايير العامة و الشخصية :

تهتم المعايير العامة للتدقيق المحاسبي بشخص مدقق الحسابات و ذلك لمحورية الدور الذي يلعبه هذا المدقق في عملية التدقيق فهو بلا شك يعتبر أهم المقومات الكيان المهني للتدقيق و تتمثل المعايير العامة للتدقيق فيما يلي¹:

- معيار تأهيل المدقق.

- معيار استقلال المدقق.

- معيار العناية المهنية الملائمة للمدقق.

أولاً: معيار تأهيل المدقق (محافظ الحسابات)

يقتضي المعيار الأول من المعايير العامة المتعلقة بتأهيل المدقق بأنه " يجب أن يتم الفحص بواسطة شخص أو أشخاص لديهم التدريب الغني و الخبرة كمدقق " و على الرغم من أن المعيار قد ركز مضمونه على الجانب المتعلق بالتأهيل المهني للمدقق إلا أنه يفترض أن هناك مطلباً أساسياً قبل ذلك و هو تأهيله العلمي و المهني و لذلك يمكن القول أن التأهيل المتكامل للمدقق يعتمد على ثلاثة عناصر أساسية و هي :

- التأهيل العلمي.

- التأهيل المهني.

- التأهيل المستمر

¹ عبد الفتاح الصحن ، رجب السيد راشد ، محمود ناجي درويش ، مرجع سبق ذكره ص 24.

تعريف محافظ الحسابات : عرف القانون التنفيذي رقم 91-08 المؤرخ في : 12 شوال 1411 الموافق ل 27 ابريل 1991 يتعلق بمهنة الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص و تحت مسؤوليته مهنة الشهادة بخصه و انتظامي حسابات الشركة و الهيئات المنصوص عليها في مادته الأولى أعلاه بموجب أحكام التشريع المعمول بها "

تتمثل الخصائص المهنية و المعنوية لمحافظ الحسابات و شروط الإلتحاق بالمهنة في :

1: التأهيل العلمي :

المؤهلات التي يمكن ترجمتها بالتكوين النظري و التطبيقي حيث تشمل المعرفة ثلاثة مجالات أساسية :

-معرفة معمقة في المحاسبة و التمكن الكبير بالتنظيم المحاسبي و تقنيات التدقيق.

-معارف في الإقتصاد العام و المؤسسات التي تساعد على فهم المؤسسة فهما جيدا من الناحية المحاسبية و أيضا على مستوى أنظمتها و تنظيمها ، مسيرتها و محيطها الخارجي.

-المعرفة الكافية في قانون الأعمال حتى يعرف حدود مهنته و مسؤولياته من جهة التدقيق المعمق في الجانب القانوني و التشريعي للمؤسسة و مدى تأثيره على صحة و انتظامية القوائم المالية.

يعني هذا : المعرفة المعمقة في قانون التجاري التشريعات ، الضريبيين ، القانون الجنائي المطبق على الأعمال التجارية و معرفة القانون المدني.

2: التأهيل المهني.

أما فيما يتعلق بالتأهيل المهني للمدقق فانه ينطوي على ضرورة تدريب المحاسب قبل ممارسته للمهنة ممارسة مستقلة تدريبيا مهنيا فنيا كافيا حتى يمكنه الإلمام بأكبر قدر ممكن من المشاكل و متطلبات للممارسة المهنية و على الرغم من أن التأهيل المهني الفني للمدقق يهتم في المقام الاول بجوانب المحاسبة و التدقيق.

فإن القائمين على تأهيل هذا المدقق في مكاتب التدقيق يجب ألا يتجاهلوا حاجته للتدريب في مجالات أخرى حتى يتم تأهيله بصورة جدية ، فالتشغيل الالكتروني للبيانات على سبيل المثال أصبح يمثل أحد المجالات التي أن يلم بها مدقق الحسابات المالية جيدا و بصفة خاصة من الناحية التطبيقية.

3: التعليم المستمر :

أما بالنسبة للتعليم المستمر فيعني ضرورة التحاق المدقق بصورة اختيارية و إجبارية ببعض برامج التعليم المستمر ، و ذلك حتى يمكنه تحديث معرفته المهنية و العلمية من خلال تتبع كل ما يستجد من قضايا مهنية و فكرية فالتعليم المستمر يتيح للمدقق التعرف على احدث الإصدارات المهنية الدولية و المحلية ، و التعرف على التطور الذي حدث في مجال القياس و الإفصاح المحاسبي و التعرف على احدث التشريعات المؤثرة على تنظيم و ممارسة المهنة ، و التعرف على الطلب المستحدث على خدمات التدقيق و مدى الحاجة لتطوير المهنة حتى تواكب هذا الطلب المستحدث.

ثانيا: معيار الإستقلالية.

يقتضي المعيار الثاني من المعايير العامة للتدقيق المحاسبي بأنه " في جميع الأمور المرتبطة بالواجبات المهنية يجب أن يحافظ المدقق أو المدققين على الإستقلال في الظاهر و الواقع " و يرتبط الاستقلال بقدرة الشخص على العمل بنزاهة و موضوعية ، ونزاهة المدقق تتطلب ترفعه على قبول أو السعي إلى منفعة يمكن أن تكون قيда على سلوكه

و تحد من قدرته على أداء واجباته المهنية بأمانة أما موضوعية المدقق فتتطلب منه الفصل بين مصالحه الشخصية و متطلبات عمله المهني حتى يكون محايدا خلال إنجازه لعملية التدقيق بجميع مراحلها و تتبع أهمية هذا المعيار عن مدى الثقة و درجة الإعتماد على رأي المدقق الخارجي يتحدد بمدى استقلال و حياد المدقق في إبداء الرأي فالإطراف ذات المصالح و مستخدمي القوائم المالية غالبا ما تكون مصالحهم متعارضة إلى حد كبير من ثم فهي تحتاج رأيه الفني المحايد عن الأحوال المالية للمشروع و من ثم يلجأ المدقق أن يبتعد عن تلك الموافقات التي تثير الشكوك في درجة الحياد أو الاستقلال الواجب توافرها و من ثم التأثير على درجة الثقة و مدى الاعتماد على الرأي الذي يصدره¹.

و قد تعددت الكتابات التي تناولت تحديد المقصود باستعمال المدقق و قد تحدت تلك الكتابات مفهوم الاستقلال في مجالين :

-**الإستقلال المادي** : بمعنى عدم وجود مصالح مادية للمدقق أو أحد أفراد أسرته في المنشأة التي يقوم بمراجعة عملياتها ، وذلك خلال الفترة التي تخضع للفحص و التي سيدلي برأي عن مدى سلامة العمليات المالية خلالها ، و هذا بطبيعة الحال بخلاف أتعابه المتفق عليها و بمعنى ذلك ان المدقق الخارجي لن يكون من المساهمين او الشركاء في الشركة التي تراجع حساباتها و أن تكون من بين العاملين فيها.

-**الاستقلال الذاتي أو الذهني** : بمعنى استقلال المدقق مهنيا من خلال عدم وجود أي ضغوط أو تدخل العميل أو سلطة عليا في الدور في الدور الذي يقوم به المدقق بشأن التحقق من سلامة الدفاتر و دقة تمثيل القوائم المالية لنتائج الأعمال و المركز للمشروع ويمكن تحقيق ذلك من خلال عدد من مظاهر عدم الضغط و من بينها إجراءات التعيين وعزل المدقق الخارجي و كيفية تحديد أتعابه و كل ذلك بهدف عدم استخدام تلك الجوانب كأدوات ضغط على المدقق مما يضعف من معيار الإستقلال المطلوب.

¹ محمد سمير الصبان ، عبد الله هلال ، الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات ، دار الجامعة الإسكندرية ، 2007 ، ص 73 ..

و من الملاحظ انه لكي تحافظ مهنة المحاسبة و التدقيق على دورها داخل المجتمع ، يجب أن يحقق الإستقلال الكامل للمدقق الخارجي بمجاليه الأول و الثاني و من ثم الإستقلال ككل.

ومن ناحية أخرى فلقد أمكن تحديد ثلاثة أبعاد لإستقلال المدقق وهي :

أولا : الاستقلال في إعداد برامج التدقيق : ويعني ذلك الحرية التي يتمتع بها المدقق عند إعداد برنامج التدقيق من ناحية تحديد خطوات العمل و حجم العمل المطلوب أدائه و ذلك في حدود الإطار العام للمهام المطلوبة ولا شك أن هذا البعد يتضمن عدم تدخل الإدارة في تعديل الإجراءات التي حددها المدقق أو التأثير على المدقق لفحص مجالات لم ترد بالبرنامج الموضوع.

ثانيا : الاستقلال في مجال الفحص : و يعني ذلك بعد المدقق عن ضغوط أو تدخل في عملية اختيار المجالات هو الأنشطة و السياسات و المفردات التي سوف تخضع لعملية الفحص ويتضمن ذلك عذة جوانب أهمها :

1- حق المدقق الكامل في الاطلاع و الفحص لجميع السجلات و دفاتر المكاتب و فروع الشركة و كذلك الحق في جمع المعلومات من أية مصدر.

2- التعاون المثمر و الفعال بين المدقق وبين العاملين بالشركة خلال عمليات و الفحص و أداء الاختبارات.

3- عدم تدخل الإدارة في محاولة تحديد المجالات و المفردات و المستندات التي تخضع للفحص أو محاولة قبول المدقق لبعض المفردات و المستندات دون مراجعة أو فحص.

4- البعد عن العلاقات الشخصية و خلق المصالح المتبادلة ، مما يؤثر على عمليات الفحص و إبداء الرأي.

ثالثا : الاستقلال في مجال إعداد التقرير : ويعني ذلك عدم وجود تدخل أو ضغوط للتأثير على إظهار الحقائق التي تم اكتشافها خلال عمليات الفحص أو التأثير على طبيعة الرأي النهائي عن القوائم المالية الختامية محل الدراسة ومن ثمة يمكن أن تتضمن عدة جوانب أهمها :

- 1-عدم وجود أي تدخل ووصاية من الغير لتعديل أية حقائق في التقرير.
 - 2-تجنب استبعاد بعض العناصر ذات الأهمية من التقرير الرسمي للمدقق و المرفق مع القوائم المالية على الرقم من وجودها في تقارير أخرى قد تكون غير رسمية
 - 3-تجنب استخدام العبارات و الألفاظ الغامضة أو التي تحمل أكثر من معنى سواء بقصد أو بدون قصد و ذلك عند إبداء أو ذكر التحفظات و التوصيات في تقرير التدقيق
 - 4-عدم وجود تدخل من أي طرف لكي يحدد المدقق محتويات التقرير سواء بصدد عرض الحقائق أو عند إبداء الرأي الفني عن القوائم المالية محل الدراسة.
- ولقد أمكن للبعض تصوير العلاقة بين مجال الفحص و كيفية إعداد التقرير و من خلال القول : "بأنه إذا أخبرتنا بما يجب أن نقوم به من فحص سوف نخبرك بما يمكن أن تكتبه في تقريرنا و إذا أخبرتنا بماذا تريد أن نقوله في تقريرنا فسوف نخبرك بما يتعين علينا القيام به من فحص و اختبارات "
- هذه التفسيرات و القواعد في جوهرها عبارة عن مجموعة من المحظورات التي يجب أن يتجنبها المدقق و هي تنطوي على¹ :

¹ عبد الفتاح الصحن ، رجب السيد راشد ، محمود ناجي درويش ، أصول المراجعة ، مرجع سبق ذكره ، ص 60.

-علاقات مالية معينة.

-العلاقات التي ينظر فيها العامة للقائم بالتدقيق على أنه جزء من إدارة العميل أو أحد موظفيه و المعاملات المالية التي يحظر على المدقق القيام بها مع عميلة يمكن تمييزها إلى علاقات مالية مباشرة و علاقات مالية غير مباشرة وتنطوي العلاقات المالية التي يجب أن يتجنبها المدقق الحسابات في علاقته مع عميله على ما يلي :

أ- ملكية مدقق الحسابات لأي استثمارات كبيرة أو صغيرة القيمة في أسهم عملائه أثناء فترة الارتباط المهني ، أو فترة إصدار الرأي في القوائم المالية

ب- حصول مدقق الحسابات على قرض من المنشأة التي يقوم بمراجعة حساباتها ، ويستثني من ذلك القروض التي يحصل عليها مدقق الحسابات من عملائه من المؤسسات المالية ، إذا كانت تتم في إطار " إجراءات الاقتراض العادية و دون تمييز له في معدل الفائدة ، أو مدة الفائدة أو قيمة القسط و فترة السماح و يستثني من ذلك أيضا القروض قليلة القيمة و المضمونة بالكامل

أما العلاقات المالية غير المباشرة التي يجب أن يتجنبها مدقق الحسابات في علاقته بالعملاء فيمكن أن تنطوي على ما يلي

أ-وجود مصالح مالية كبيرة لمدقق الحسابات في إحدى الوحدات التي يديرها

ب-وجود دعاوي قضائية مرفوعة فعلا أو وجود تهديد يرفعها بين العميل و للمدقق.

أما فيما يتعلق في العلاقات التي يبدو فيها مدقق الحسابات كأنه جزء من إدارة العميل و التي يجنب أن يتجنبها المدقق هي التي: *قبول المدقق كموصف لدى المنشأة بصفة مباشرة أو غير مباشرة.

*قيام و الارتباط بأي خدمات حسابية أو ضريبية أو إدارية أو غيرها لمنشأة العميل.

المطلب الثاني : معيار العمل الميداني .

يهتم معيار الفحص الميداني بوضع ارشادات عامة للكيفية التي يمكن أن يتم بها تفيد عمليات التدقيق و معايير الفحص الميداني مقانة بالمعايير العامة للتدقيق تعتبر أكبر تحدياً أو تشمل معايير على ثلاثة معايير و هي¹ :

-التخطيط السليم للعمل للإشراف على نظام الرقابة الداخلية.

-تقييم مدى إمكانية اعتماد على نظام الرقابة الداخلية.

-حصول المدقق على الأدلة الكافية الملائمة.

و نظراً لأننا سوف نتناول هذه المعايير الثلاثة بالتفصيل في هذا المطلب فإننا سنستعرض لها بإختصار بهدف التعريف بالخطوط العريضة لها .

أولاً : معيار التخطيط السليم للعمل و الإشراف الملائم على المساعدين.

تنطوي عملية التدقيق بوصفها عملية منظمة لانجاز مهام معينة في أوقات معينة و بواسطة أشخاص معينين و هو ما يتطلب التخطيط لها نخطيطاً سليماً و لذلك المعيار الأول :

الفحص الميداني يقضي بأنه : " تخطيط العمل بدرجة كافية و يجب مباشرة الإشراف الملائم على المساعدين في حالة وجودهم " و يتطلب تحقيق هذا المعيار انجاز الأنشطة الثلاثة التالية:

1:اكتشاف بيئة التدقيق ووضع خطة العمل.

2:تخصيص المساعدين على مهام الفحص.

¹ نفس المرجع السابق ، ص36.

3:الإشراف الملائم على المساعدين و تقييم أدائهم.

ثانيا : معيار مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية.

يقضي المعيار الثاني من معايير الفحص الميداني بأنه "يجب دراسة و تقييم أساليب الرقابة الداخلية المطبقة كأساس للاعتماد عليها و لتحديد مدى الاختبارات المطلوبة و التي تحدد إطار التدقيق " و على ضوء نتيجة التقييم الذي يجريه مدقق الحسابات لنظام الرقابة الداخلية يتحدد نطاق الفحص الذي يجريه ومدى الإجراءات التي يجب إتباعها و طبيعة و مدى عمق أدلة التدقيق الواجب جمعها.

و من المعروف عمل المدقق الحسابات فيما يتعلق بتقييم نظام الرقابة الداخلية سيعتمد إلى حد كبير على الحكم و التقدير الشخصي لمدقق الحسابات و حتى يمكن ترشيد حكم مدقق الحسابات في هذا المجال يمكن مراعاة الاعتبارات التالية :

1-الانطلاق من برنامج مبدئي للتدقيق يعكس أعمال التدقيق التي يجب القيام بها بافتراض وجود نظام امثل للرقابة الداخلية و من خلال دراسة إمكانية تطبيق عناصر هذا البرنامج في المنشأة محل التدقيق يمكن تحديد مقومات الرقابة الداخلية غير المتوافرة و التي على ضوءها يتم تعديل برنامج التدقيق المبدئي.

2-بفضل إنجاز عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال فريق من عمل من المدققين و بصفة خاصة إذا كان حجم عمليات منشأة العميل و ذلك انطلاقا من حكم المجموع الأفضل من حكم الفرد ، ويجب في هذه الحالة توحيد الأساليب و المعايير المستخدمة في الحكم على مدى جودة نظام الرقابة الداخلية.

3-بفضل قيام المدققين الذين يكونون فريق عمل بفحص أحكام بعضهم البعض و ذلك حتى يمكن تحقيق أكبر قدر ممكن من التقارب بين أحكامهم.

-قد أثار تطبيق هذا المعيار جدلا حول مدى مسؤولية مدقق الحسابات عن إعداد التقرير نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية لدى منشأة العميل و في هذا المجال اصدر مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي المعيار رقم 02 و الذي وجه فيه نظر مدقق الحسابات إلى أهمية إعداد تقرير يقدم إلى لجنة التدقيق بمنشأة العميل أو مجلس الإدارة أو بعض المنظمات الحكومية ، حينما يتطلب الأمر هذا و يجري العمل في الولايات المتحدة الأمريكية على أن يشير مدقق الحسابات في تقريره بالنسبة إلى البنوك إلى مدى قوة نظام الرقابة الداخلية ، ومن ناحية أخرى تتطلب لجنة البورصة و المبادلات الأمريكية إبلاغها بأي قصور في نظام الرقابة الداخلية بالنسبة للشركات المسجلة في البورصة كما تتطلب بعض الجهات الحكومية الأمريكية ذلك أيضا.

تعريف نظام الرقابة الداخلية :

يعتبر نظام الرقابة الداخلية في منتهى الأهمية بالنسبة للمحاسب و للمدقق الداخلي و الخارجي ، ففي المؤسسات كبيرة الحجم تتوقف دقة التقارير و مدى الإعتماد عليها بواسطة الإدارة أو الجهات الخارجية على دقة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.¹

ويقصد بالمراقبة الداخلية ذلك الأسلوب من التنظيم الإداري و المحاسبي الذي يجعل الأعمال اليومية في المؤسسة تتم بشكل يشترك فيه أكثر من شخص واحد في تحقيق كل عملية من العمليات و بهذا يكون عمل كل موظف مكملا لأعمال موظفين آخرين و ذلك بغرض منع أو إكتشاف الغش و التزوير.

كما عرف مجمع المحاسبين الأمريكيين الرقابة الداخلية على أنها :

"الخططة التنظيمية و الإجراءات و الوسائل التي تتبناها إدارة المؤسسة بهدف حماية الأصول ، و مراقبة دقة و مصداقية المعلومات المحاسبية و احترام السياسات"¹

¹ أحمد نور ،مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية و العملية ، مرجع سبق ذكره ،ص 168.

ثالثا: معيار حصول المدقق على الأدلة الكافية و الملائمة.

يقضي المعيار الثالث من معايير الفحص الميداني بأنه " يجب الحصول على الأدلة الكافية و الملائمة من خلال الفحص و الملاحظة و الاستعلام و المصادقات لتكوين أساس معقول لإبداء الرأي في القوائم المالية موضع الفحص : دليل التدقيق عبارة عن معلومات يتم الحصول عليها عن طريق الفحص و الملاحظة و الاستعلام و المصادقات لتوفير قرينة على سلامة (أو عدم سلامة) التصرفات و الإجراءات بنشأة العمل و ذلك بهدف تكوين أساس معقول لإبداء الرأي المهني في مدى صدق و سلامة القوائم المالية محل الفحص و يمكن إلى حد ما التدقيق على أنها عملية منظمة و متكاملة لجميع الأدلة.

يعتبر من قبيل أدلة التدقيق ذلك الفحص و التقييم الذي يجريه مدقق الحسابات لنظام الرقابة الداخلية بمنشأة العمل لا للتأكد من إمكانية الإعتماد عليه ، و لكن مدقق الحسابات لا يمكنه الاعتماد فقط على نتيجة الفحص الذي يجريه في هذه الحالة فنظام الرقابة الداخلية قد يكون مثاليا من ناحية التصميم و لكنه غير منفذ بصورة كاملة في الواقع ، و هو ما يجعل النتائج التي تظهرها عملية فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية قرينة للإثبات العكسي و لذلك فانه يجب تدعيم هذه النتائج بمزيد من الأدلة التي يتم الحصول عليها من بعض إجراءات التدقيق الأخرى.

تجدر الإشارة إلى أن هناك مستويات متعددة لكفاية الأدلة و قد يضطر مدقق الحسابات في بعض الأحيان إلى الأخذ ببعض الأدلة التي تعتبر بالنسبة لأدلة أخرى غير كافية فعلى سبيل المثال بالنسبة للتحقق من أرصدة العملاء يمكن إعتبار الرصيد الدفترى لحساباتهم بدفاتر المنشأة دليلا كافيا في حالة عدم وجود رد من العملاء على المصادقات التي أرسلت لهم من قبل مدقق الحسابات و ذلك على الرغم من كون هذه الأرصدة الدفترية اقل كفاية من المصادقات.

¹ Mohamed bouhdida , dictionnaire des finances, des affaires et de management (CASBAH edition 2000)p 73 .

يجب على المدقق عند قيامه بجمع الأدلة الملائمة و الكافية أن يأخذ في حساباته بعض القيود التي يمكن أن تؤثر على اختياره و تقييمه لهذه الأدلة و ذلك مثل قيود الوقت و الجهد و التكلفة اللازمة لتجميع الأدلة الملائمة و الكافية و كذلك الأهمية النسبية للعملية أو العنصر الذي يتم بشأنه تجميع الأدلة ، كما يجب على المدقق أيضا أن يزيد من مستوى ثقة في الأدلة وكذلك من خلال التركيز على صدق مصدر الدليل وخبرته فتحديد مدى ملائمة الدليل وكفاية تعتبر في النهاية مسألة حكم شخصي من قبل المدقق.

المطلب الثالث: معيار إعداد التقرير

سبق وأن أشرنا من قبل إلى أن التدقيق الخارجي يعتبر عملية اتصال متكاملة يمثل فيها التقرير أداة الاتصال التي تحمل الرسالة الموجهة لمستخدمي هذا التقرير ويعتبر تقرير مدقق الحسابات المنتج النهائي لعملية المواجهة، وعلى ضوءه يمكن أن تدور مناقشات وتتحدد مواقف وتتخذ قرارات ولذلك لم يكن غريبا أو يخصص مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي لموضوع التقرير أربع معايير:

- معيار التوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة المقبولة قبولاً عاماً.
- معيار الاتساق في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.
- معيار ملائمة الإفصاح في القوائم المالية.
- معيار وحدة الرأي في القوائم المالية.

أولاً: معيار التوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً

نبعث القواعد والمبادئ المحاسبية من الخبرة العلمية الطويلة في ميدان المحاسبة ولا يوجد حتى الآن اتفاق تام حول ما يعرف بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، فهناك مبادئ متناقضة ورغم هذا تعتبر جميعاً مقبولة قبولاً عاماً فاحتساب

إقساط للامتلاك يتم بطرق عديدة ولكل طريقة منها نتائج مختلفة ولكنها تعتبر كلها مقبولة قبولاً عاماً وكذلك الحال بالنسبة لتقييم المخزون وتقييم تكلفة المبيعات حيث توجد عدة طرق للتقييم وتعتبر مقبولة قبولاً عاماً رغم أنها تؤدي إلى نتائج مختلفة.

يجب على مراقب الحسابات أن يتحقق من أن إدارة المنشأة قد طبقت قواعد المحاسبة العامة ومن هذه القواعد ما هو متفق عليه ما يلي:

- تسجيل الأصول الثابتة بثمان التكلفة.
- استهلاك الأصول الثابتة تستلزم طبيعتها ذلك بالقدر المناسب.
- الطريقة العامة لتقويم الموجود السلعي هي إما التكلفة أو سعر السوق أيهما أقل ويجوز للمنشأة لظروف خاصة أن تتبع طريقة أخرى ويجب في جميع الحالات أن يبقى أساس التقويم ثابتاً مدة بعد أخرى.
- تحديد قيمة الذمم مع مراعاة تكوين المخصصات الواجبة.
- إجراء التسويات الأزمة بحيث تكون تكون حسابات الإيرادات والمصروفات خاصة بالمدة الزمنية موضوع الدراسة في نطاق قواعد علم المحاسبة.
- اعتبار المشروع مستمراً في ميزانية الاستغلال عند تحديد الربح وتقوم الأصول والخصوم إلا في الحالات الخاصة التي تستدعي غير ذلك كالتصفية وانضمام شريك وغير ذلك.
- إعداد الميزانية والحسابات الختامية على أساس أن قيمة النقد وهي وحدة القياس في المحاسبة ثابتة دوماً.
- عدم أخذ رأي ريع لم يتحقق في الحساب مع تكوين المخصصات الكافية لكل خسارة منتظرة كما يراعي بالنسبة للمنشآت التي تقوم بأعمال طويلة الأجل أن تكون حصة المدة المالية في الإرباح التقديرية بنسبة ما تم من عمل من عمل مع ضرورة تكوين مخصص كاف للخسائر التي قد تنشأ في المستقبل.

ثانيا: معيار الاتساق في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما

يقضي هذا المعيار بأن يبين مراقب الحسابات في تقريره ما إذا كانت المبادئ التي طبقت في الفترة الجارية تتميز بالثبات إذا ما قورنت بالفترات السابقة.

والثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية لازم لإمكان إجراء المقارنات بين القوائم المالية الختامية التي بعدها المشروع في نهاية الفترات المالية المختلفة ولذلك فإن المعيار الثاني من معايير إعداد التقرير يضمن قابلية هذه القوائم للمقارنة بين الفترات المختلفة لثبات المبادئ المحاسبية المستخدمة وعند تغيير المبادئ المحاسبية فإن ذلك يستلزم من مراقب الحسابات بيان طبيعة التغيرات وأثرها على القوائم المالية ذلك لأن عدم الثبات يؤدي إلى التداخل بين عناصر الإيرادات والمصروفات للفترات المالية المختلفة مما يؤدي إلى إظهار نتائج مضللة ومن ثم نجد أن التطبيق السليم لمعيار الثبات يستلزم فهما واضحا من مراقب الحسابات للعلاقة بين الثبات والقبولية للمقارنة.

بصفة عامة تتأثر إمكانية المقارنة بين القوائم المالية لعدد من السنوات بالتغيرات الناشئة عن:

- التغير في المبادئ المحاسبية المستخدمة.
- التغير في بعض الظروف المحيطة بالمشروع والتي تستلزم إجراء تغيرات محاسبية ولكنها لا تتضمن تغيرات في المبادئ المحاسبية المطبقة.
- التغير في بعض الظروف والتي ليس لها صلة بالمحاسبة.

ثالثا: معيار ملائمة الإفصاح في القوائم المالية

يجب أن تفصح القوائم المالية عن المركز المالي ونتيجة النشاط وإلا فيجب أن يشتمل تقرير مراقب الحسابات على التوضيحات الملائمة وبالتالي فإن مراقب الحسابات لا يعطي أي توضيحات إضافية إلا إذا عجزت القوائم المالية عن تقديم الإفصاح الكافي للملائم.

نظرا لتعدد الفئات التي تستخدم البيانات المحاسبية فيجب أن تعد القوائم المالية بحيث لا تضلل أي فئة من هذه الفئات ورغم أن المحاسبين يحاولون بدل أقصى مجهود عملية الإفصاح عن طريق ذكر التفاصيل التي تهم مستخدم القوائم المالية واستخدام مصطلحات بسيطة ومناسبة مع التعبيرات الوصفية وكذا استخدام العديد من الملاحظات والجداول المرفقة التي تحتوي بيانات إضافية إلا أن موضوع الإفصاح لا يزال يحتاج إلى المزيد من الاهتمام، فالقوائم المالية بوصفها أداة من أدوات الاتصال ورسالة ويجب أن تخضع بالكامل عن مجموعة الحقائق التي من توجه إليهم وبالتالي فأى معلومات مضللة تحتوي عليها القوائم المالية سوف تؤدي حتما إلى اتخاذ قرارات غير سليمة.

رابعا: معيار وحدة الرأي في القوائم المالية

يقضي المعيار الرابع من معايير التقرير بأنه: "يجب أن يتضمن المدقق رأيه في القوائم المالية كوحدة واحدة أو الإشارة إلى عدم إمكانية ذلك وعندما لا يتمكن من التعبير برأي شامل يجب أن يوضح أسباب ذلك وفي جميع الحالات التي يقترن فيها اسم المدقق بقوائم مالية يجب أن يتضمن التقرير إيضاحا قاطعا عن الفحص الذي قام به المدقق إن وجد ودرجة مسؤولية التي يتحملها ويهدف هذا المعيار بصورة أساسية إلى منع سوء الفهم والتفسير للمسؤولية التي قبل المدقق أن يتحملها فوق توقيعه على القوائم المالية محل الفحص وفي مجال التعبير عن رأيه في القوائم المالية محل الفحص يمكن لمدقق الحسابات أن يتبنى أحد مواقف أربعة.¹

أولاً: إبداء رأي نظيف وذلك عندما يرى المدقق أن القوائم المالية محل الفحص تعبر عن المركز المالي ونتيجة النشاط بدون أي قيد أو شرط.

¹ عبد الفتاح الصحن، رجب السيد راشد، محمود ناجي درويش، أصول التدقيق، مرجع سبق ذكره، ص48.

ثانيا: إبداء الرأي متحفظ وذلك عندما يرى مدقق الحسابات أن القوائم المالية محل الفحص تعبر في مجملها عن المركز المالي ونتيجة النشاط مع وجود قيود أو تحفظات معينة يجب أن يكون قارئ هذه القوائم على علم بها ولذلك فإن المدقق عند إبداء رأيه في هذه القوائم يستخدم اصطلاحات معينة للتعبير عن تحفظاته.

ثالثا: إبداء رأي معاكس ولذلك عندما يرى مدقق الحسابات أن القوائم المالية ككل لا تعبر عن المركز المالي ونتيجة النشاط بصورة عادلة وهذا الرأي يعتبر معاكس عند مقارنته بنوع الرأي المذكورة أولا وهي الرأي النظيف.

رابعا: الامتناع عن إبداء الرأي وذلك عندما يرفض المدقق لأساليب معينة رأي في القوائم المالية محل الفحص ولا شك إبداء رأي معاكس في التنحي عن إبداء رأي في القوائم المالية محل الفحص يمكن أن يكون لهما أثر خطير على المنشأة التي تخصها هذه القوائم المالية ولذلك فإن مدقق الحسابات يجب أن يكون لديه مبرراته القوية لإبداء هذا الرأي أو تبني هذا الموقف وعلى كل فإن الموقف الذي تبناه مدقق الحسابات يتوقف على مدى كل من:

1- الفحص الذي قام به مدقق الحسابات.

2- إمكانية الحصول على معلومات ضرورية واللازمة لتكوين وإبداء الرأي.

3- التزام المنشأة عند إعداد قوائمها المالية بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.

وعلى ضوء الظروف السائدة بالنسبة لكل حالة من الحالات المذكورة أنفاً يحدد مدقق الحسابات نوع الموقف الذي سيتبناه وبطبيعة الحال سوف يبدي مدقق الحسابات رأياً نظيفاً في القوائم المالية محل الفحص إذا ما قورنت الظروف التالية:

- عدم وجود أي قيد من القيود من قبل العميل تحدد لمدقق الحسابات مدى الفحص الذي تقوم به أثناء عملية التدقيق ولذلك وكما في حالة عدم سماح العميل لمدقق الحسابات بالتحقق من المخزون أو بالحصول على مصادقات عن حسابات مدينة مهمة.

- قيام المدقق بجمع كل الأدلة الملائمة والكافية والحصول على كافة المعلومات الضرورية اللازمة لتكوين وإبداء الرأي.

- التزام المنشأة بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً عند إعداد قوائمها المالية محل الفحص.

- توافر الاتساق في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.

- عدم وجود مظاهر بعدم التأكد فيما يتعلق ببعض الارتباطات المستقبلية وفي الواقع العملي يمكن أن يواجه المدقق بعض المواقف التي تمثل خروجاً أو انحرافاً عن كل حالة من الحالات الخمس السابقة والتي تمثل متطلبات الرأي النظيف.

تعليق: على الرغم من أن معايير المواجهة المتعارف عليها يمكن أن تقدم إرشادات مفيدة للمدقق عند إنجازه لعملية التدقيق فإن هذه المعايير في ذات الوقت تتميز بأنها ذات إطار واسع وبدرجة تجعلها في حاجة إلى المزيد من التفسير وهو ما أدى إلى ظهور ما يعرف بنشرات الرأي والتفسير في التدقيق.

من ناحية أخرى توجد مشاكل خاصة لأنشطة معينة ذات طبيعة خاصة فإن معايير التدقيق المتعارف عليها تصبح غير كافية بمفردها لتقديم التوضيحات والإرشادات الملائمة في هذه الحالة عن عملية جمع الأدلة وهيكل ومضمون تقرير المدقق ولذلك فإن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي أصدر قواعد إرشادية خاصة معينة بدلاً من الاكتفاء بمعايير التدقيق المتعارف عليها.

مما سبق عرضه في المبحث من معايير يمكن عرضه بشكل مبسط في الجدول التالي:

الجدول رقم (2): جدول يوضح معايير التدقيق المتعارف عليها.

المجال الرئيسي	المجال الفرعي للمعيار	مضمون المعيار
المعايير العامة	التأهيل العلمي وكفاءة المهنة	يجب أن يتم الفحص بواسطة شخص أو شخص لديه التدريب الفني الكافي والخبرة كمدقق.
	استقلال المدقق	في جميع الأمور المرتبطة بالواجبات المهنية يجب أن يحافظ المدقق على الاستقلال الذهني والاستقلال في المظهر.
	عناية المهنة	يجب التخطيط للعمل بدرجة كافية ويجب مباشرة الإشراف الملائم على المساعدين في حالة وجودهم.
معايير الفحص الميداني	تقييم مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية.	يجب أن تجرى دراية وتقييم ملائمين لأساليب الرقابة الداخلية المطبقة كأساس للاعتماد عليها ولتحديد مدى الاختبارات المطلوبة والتي سوف تحدد إطار إجراءات التدقيق.
	توفير أداة الكافية والملائمة	يجب الحصول على أدلة كافية وملائمة من خلال الفحص والملاحظة الاستعلام والمصادقات لتكوين أساس لإبداء الرأي في القوائم المالية موضوع الفحص.
	تخطيط العمل للإشراف على المساعدين	يجب تخطيط العمل بدرجة كافية ويجب الإشراف الملائم على المساعدين في حالة وجودهم.
معايير	توافق العرض قوائم المالية مع	يجب أن يبين ما إذا كانت القوائم المالية قد عرضت وفقاً

إعداد التقرير	المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً	للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.
	الاتساق في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.	يجب أن يوضع التقرير ما إذا كانت المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً المطبقة في الفترة الحالية هي ذات المبادئ التي طبقت في الفترة السابقة.
	وحدة الآراء	تقرير المدقق يجب أن يتضمن رأيه في القوائم المالية كوحدة واحدة أو الإشارة إلى عدم إمكانية ذلك وعندما لا يتمكن من التعبير برأيه شامل يجب أن يوضع أسباب ذلك وفي جميع الحالات التي يقتضيه فيها اسم المدقق في القوائم المالية يجب أن يتضمن التقرير إيضاحاً قاطعاً عن فحص الذي قام به المدقق إن وجد ودرجة المسؤولية التي يتحملها.

المصدر : أهمية التدقيق المحاسبي و مراجعة الحسابات في إتخاذ القرارات في المؤسسة، مذكرة تخرج ماستير في علوم التسيير ، جامعة مستغانم، 2012-

2013، ص 25.

المبحث الثالث : العلاقة بين التدقيق الداخلي و الخارجي

المطلب الأول : التدقيق المحاسبي الداخلي :

أ-تعريف التدقيق الداخلي و خصائصه¹:

1-تعريفه : هناك عدة تعاريف تشمل التدقيق الداخلي نذكر منها :

-تعريف أصدره معهد المدققين الداخليين في جوان 1999 م : التدقيق الداخلي هو وظيفة استشارة تمارس باستقلالية و موضوعية مرشحة لتقديم قيمة مضافة و تحسين سير المؤسسة، تساعد على بلوغ الأهداف بطريقة منظمة و عقلانية و تحسين تسيير الأخطاء و طرق التسيير.

خصائصه : هناك ثلاث خصائص أساسية هي :

-المساعدة في التسيير : إن لفظ مساعدة يميز التدقيق الداخلي عن أي تصرف بولييسي فالمدقق الداخلي يساعد المسؤولين على تحسين أدائهم من أجل أن يعملوا بأكثر فاعلية فهو ينصح ، يساعد ، يقترح لكنه لا يقرر.

-لا يحكم على الأشخاص : إن هدف التدقيق الداخلي يتمثل في المساعدة على تحسين الأداء و ليس الحكم على الأداء.

إن هذه الخاصية لا تعني بأن اقتراحات المدقق الداخلي لايمكن أن يكون لها تأثير على الأشخاص الخاضعين لعملية التدقيق ، و إنما يعني عدم إدراج أسماء الأشخاص في تقارير التدقيق.

-بكل استقلالية : إن وظيفة التدقيق الداخلي لا يجب أن تخضع لضغوط ، لذلك فالمدقق يجب أن يكون مستقلا عن موضوعه ، و أن يكون مستقلا عن الأشخاص الخاضعين لعملية التدقيق.

ب-حدود التدقيق الداخلي مع وظائف أخرى وكيفية تنظيمه :

1-حدود التدقيق الداخلي مع وظائف أخرى :

¹-دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة ،مذكرة ماجستير في علوم التسيير فرع إدارة أعمال ،جامعة ورقلة ، 2006/2005،ص15-16.

1-1 التدقيق الداخلي و الاستشارة الخارجية : تمارس وظيفة الإستشارة في غالبية الأحيان من طرف مكاتب التدقيق التي تتوفر على مستشارين من مختلف الاختصاصات ، هذه الوظيفة مقارنة بوظيفة التدقيق الداخلي تتوفر على أربع خصائص¹ :

-يطلب المستشار حل مشكلة خاصة و محددة تتعلق بمجال اختصاصه

-مهمة محددة و محدودة الوقت.

-يعمل لصالح مسؤول معين ، هو الذي يحتفظ بتقريره ، وهذا المسؤول قد يكون المديرية العامة أو أحد الميسرين في مجال خاص.

-يبدأ المستشار دوره من تشخيص بسيط للتنظيم الموجود إلى اقتراح تنظيم جديد و المشاركة في تنفيذه.

2-1 التدقيق الداخلي و التفتيش : إن مجال تدخل المدقق الداخلي يختلف عن مجال تدخل المفتش ، فالأول يضمن الرقابة الحماية أما الثاني فيقوم أحيانا بإعداد رقابة قمعية ، كما يقوم المفتش بمراقبة شاملة للعمليات تسمح له بإكتشاف الأخطاء أو الغش.

أما بالنسبة للمدقق فإن اكتشاف الأخطاء قد يكون بمحض الصدفة لأن المدقق يختبر العمليات عن طريق تطبيق قواعد العينة العشوائية كما يهتم التفتيش بالأشخاص أما التدقيق فيهتم بكيفية سير النظم².

3-1 التدقيق الداخلي و مراقبة التسيير : لقد مر التدقيق الداخلي من الرقابة البسيطة للمحاسبة إلى المساعدة في التسيير على التحكم في العمليات و كذلك مرت مراقبة التسيير من المراقبة البسيطة للتكاليف إلى مراقبة الموازنات ثم إلى القيادة الحقيقية للمؤسسة و تتميز مراقبة التسيير بعنصرين هامين هما :

-أنها وظيفة حيوية.

أنها في خدمة الأداء.

كلتا الخاصيتين تسمحان بتحديد أوجه التشابه و الاختلاف و التكامل بين مراقبة التسيير و التدقيق الداخلي³.

¹ - دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة ،مرجع سبق ذكره ، ص 18.

² -Jaques bernard ,theorie et pratique de l'audit interne ,ED :organisation, paris , 2000,p

³ دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة ، مرجع سبق ذكره ، ص 20،19.

أوجه التشابه :

- كلاهما يهتم بكل نشاطات المؤسسة.

- ليس لكل منهما سلطة مهنية.

- وظائف حديثة وفي حالة تطور.

- كلاهما خاضع لأعلى سلطة في المؤسسة.

أوجه الاختلاف :

مراقبة التسيير تطبق على كل ما هو كمي ، أما التدقيق المحاسبي الداخلي يتعدى هذا المجال إلى مجالات (الأمن ، النوعية ، العلاقات الاجتماعية ، و المحيط).

-عمل المدقق مخطط ومنهجي يقوم به على مدار السنة أما مراقب التسيير عمله موجه حسب أولويات الإدارة العامة.

-التكامل : المدقق الداخلي يسعى إلى توفير المعلومة الجيدة لمراقب التسيير.

1-4 التدقيق الداخلي و وظيفة التنظيم :

المدقق الداخلي بإمكانه أن يبدئ رأيه في الحلول المقترحة إلا أن عليه تجنب القيام بعمل مصلحة التنظيم و هذا لسببين :

*قد يفقد المدقق الداخلي استقلاله إذا اشترك مباشرة في قرارات التسيير .

*دراسات التنظيم تتطلب الكثير من الوقت ، و فريق التدقيق ذو العدد القليل قد يبتعد عن وظيفته الأساسية إذا أقحم نفسه في هذا المجال.

2-تنظيم وظيفة التدقيق الداخلي :

إن تنظيم عمل المدققين الداخليين يتمثل في إعداد مايلي¹ :

2-1-ميثاق التدقيق : وهو وثيقة أساسية لوظيفة التدقيق الداخلي ، هذه الوثيقة يجب أن تحتوي على المعلومات التالية :

-تحديد وضعية التدقيق الداخلي في المؤسسة.

-السماح للمدقق بالإطلاع على كل الوثائق و الاتصال بكل الأشخاص و معاينة كل المعدات و الأدوات اللازمة للسير الحسن لمهمة المدقق.

-تحديد مجال التدقيق المحاسبي.

كما أن هناك بعض موثائق التدقيق تعطي معلومات إضافية عن :

-الرقابة الداخلية .

-توظيف و تدريب المدققين.

-الإجراءات المنهجية لمهمة التدقيق.

هذه الوثيقة عند إعدادها و تحضيرها يجب أن توزع على كل الإطارات بالمؤسسة.

2-2 مخطط التدقيق الداخلي : هذا المخطط في المؤسسة يجب أن يشمل كل المواضيع تدقيقها ، ويطلب إعداد

هذا المخطط عدة سنوات ، عموما فإن مخطط كامل للمؤسسة كبيرة قد يشمل عشرات الأوراق .

كما يمكن القول أن هذا المخطط لا يمكن أن ينتهي و إنما كل سنة يجب تعديله و يمكن تمثيله بالمخطط كالاتي :

¹-دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة ، مرجع سبق ذكره ، ص 22.

الجدول رقم (3) : مخطط التدقيق الداخلي

2004	2003	2002	2001	2000	مهام التدقيق	C.R		
					مصلحة المستخدمين			
					مصلحة المشتريات			
					مصلحة الخزينة			
					مصلحة الإشهار			
					الخزينة			
					ال			
					الاستثمارات			
					الأرشيف			
					العقود			
					الإعلام الآلي			

المصدر : Jaque Bernard ,théorie et pratique de l audit interne ,ED,organisation , paris,2000, p 80

العمود الأول : يمثل سنة آخر تدقيق.

العمود الثاني :يمثل الوقت المستغرق لإنجاز المهمة.

العمود الثالث :يوضح معدل الخطر المقبول.

العمود الرابع : يوضح مهام التدقيق.

الأعمدة الأخرى:تبين توزيع هذا التدقيق على السنوات .

ج- طريقة أداء التدقيق الداخلي و إكتشافه للأخطاء و الغش.

1- طريقة أداء التدقيق الداخلي¹:

إن إختلاف نشاط و طبيعة المؤسسة و نوعية المشاكل التي قد تؤثر على أداء عملياتها و نظامها الإداري تجعل عمل المدقق الداخلي يختلف من مؤسسة إلى أخرى إلا أنه رغم هذا الاختلاف فإن هناك عناصر مشتركة في أداء التدقيق المحاسبي يجب أن يلتزم بها المدققون في جميع الأحوال أهمها :

1-1 التحقيق : يهدف إلى التأكد من مدى صحة العمليات المحاسبية من حيث الدقة المحاسبية و المستندية و سلامة التوجيه المحاسبي و جمع الأدلة و القوانين التي تثبت مدى صدق ما تتضمنه السجلات و ما يترتب عليه من أمانة البيانات المحاسبية و إمكانية الإعتماد عليها في اتخاذ القرارات ، و يستلزم التحقيق التفرقة بين الحقائق و الآراء و طبقا لذلك فإن التحقيق يختص أساسا بالحسابات و العمليات و يعتبر عاملا مشتركا بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي ، إلا أنه يتم بشكل تفصيلي و مستمر على المدى العام فالمدقق الداخلي يستطيع مراجعة جميع العمليات بيع و شراء والنقدية أول بأول مع تدقيق المخزون بصفة مستمرة بينما يعتمد المدقق الخارجي على أسلوب العينات.

1-2 التحليل: يقصد به الفحص الانتقادي للسياسات الإدارية وإجراءات الرقابة الداخلية والحسابات والإجراءات المحاسبية

والمستندات والسجلات والتقارير التي تقع داخل نطاق الفحص ويتطلب إجراءات المقارنات والربط بين العلاقات مثل الربط بين الاستثمار وعائدة بنسبة إجمالي الربح إلى المبيعات، ويرتبط التحليل بالتحقيق ولا يوجد فاصل بينهما.

¹ دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة، مرجع سبق ذكره، ص24، 25.

1-3 الالتزام: ويقصد به الالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة وأداء العمليات وفقاً للطرق والنظم والقرارات الإدارية حتى يتحقق الانضباط بالتنظيم، فقد تم التوصل إلى نتائج مرضية ومع ذلك يهتم الإدارة معرفة ما إذا كانت هذه النتائج قد تحققت من خلال الممارسة المصرح بها وبما يتماشى مع السياسات، ويتعين عليه زيادة المواقع من وقت لآخر وعدم الاعتماد على الآخرين كما أن إدارة التدقيق الداخلي لا تقتصر على المحاسبين والمدققين وإنما يمكن أن تزود بقانونيين وغيرهم.¹

1-4 التقييم: هو التقرير الشخصي الواعي عن مدى كفاية وفاعلية واقتصادية السياسات والإجراءات التي تسير عليها الشركة

وما لديها من تسهيلات بقصد ترشيد الأداء وتطويره، ويقتضي التقييم تجميع البيانات والمعلومات وتقصي الحقائق والاستعانة بآراء المسؤولين مع تقييم هذه الرأى والاقتراحات.

1-5 التقرير: تقرير المدقق الداخلي يبرز المشكلة وأهميتها وطريقة معالجتها وما توصل إليه من نتائج وتوصيات ويفضل عرض التقرير عن المسؤول عن النشاط محل الفحص لتجنب تشويه الحقائق أو سوء التقرير عن بعض الأمور ، و تتبلور قدرة المدقق الداخلي عن العرض الواعي و الواضح لنتائج ما قام به من فحص و تقصي .

2- الخطأ و الغش :

لا يخلو أي نظام محاسبي من المخالفات مهما كانت كفاية نظام الرقابة الداخلية ، و قدرة العاملين بالمؤسسة ، و لقد ظل اكتشاف الأخطاء من الأهداف الرئيسية لعملية التدقيق عبر التاريخ إلا أنه في أيامنا هذه تحولت هذه

¹ دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة، مرجع سبق ذكره، ص25.

المهمة من مجرد البحث عن الأخطاء بعينة إلى مهمة الهدف منها للتأكد من أن النظم المستعملة من طرف الإدارة بطريقة تجعل مجالات مخاطر الأخطاء المسموح بها أقل ما يمكن.¹

2-1- الخطأ و أسباب إرتكابه :

يقصد بالخطأ التطبيق الخاطئ للطرق و التقنيات المحاسبية لتحقيق أهداف مالية غير سليمة ، و يرجع السبب احتمال وجود أخطاء في البيانات المحاسبية إلى أن هذه البيانات منذ تسجيلها بالدفاتر اليومية من المستندات المؤيدة لها حتى وقت عرض نتائجها النهائية في شكل قوائم مالية تمر بمراحل متعددة إلا أنه بصورة عامة يمكن إرجاع أسباب وجود الخطأ في البيانات المحاسبية إلى سببين رئيسين هما :²

-الجاهل بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

-السهو أو عدم بدل العناية المهنية من قبل موظفي دائرة المحاسبة في أداء الأعمال المعهودة بها عليهم.

و للأخطاء أنواع هي³:

-أخطاء الحذف و السهو : يمكن أن يأخذ هذا النوع الشكلين التاليين:

*السهو أو الحذف الكلي : الخطأ بهذا الشكل لا يؤثر على توازن ميزان التدقيق المحاسبي كونه الحذف مس طرفي القيد أو التسجيل المحاسبي له ، لذا فإكتشافه صعب لكن ليس مستحيلا ، ولتعيين إكتشافه نستعمل وسيلة المقاربة بمطابقة ما تم تسجيله على مستوى البنك ، بما تم تسجيله فعلا على مستوى المؤسسة ، مما يعطينا انحراف يقدر بقيمة عدم تسجيل التدفق المالي و يمكننا من تصحيح و تسجيل القيد.

¹-د.محمد سمير صبان ،محمد الفيومي ،المراجعة بين النظرية والتطبيق ، الدار الجامعية ، الإسكندرية 1990، ص 134.

² دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة ، مرجع سبق ذكره ، ص 28.

³ محمد التهامي طواهر ، مسعود صديقي ، مرجع سبق ذكره ، ص 141،143.

*السهو و الحذف الجزئي : إن وقوع حذف جزئي لقيد معين يعطي لنا ميزان تدقيق غير متزن ، مما يسمح و بسهولة من اكتشاف هذا الخطأ عن طريق التدقيق المحاسبي و تصحيحه بإثبات الجزء المحذوف.

-أخطاء إرتكابية: تحدث هذه الأخطاء في العمليات المحاسبية (جمع ، الطرح ، الضرب ، و الترحيل) و يمكن أن تشمل الأخطاء التالية :

*أخطاء حسابية : عند حدوث أخطاء جمع مثلاً في حساب مجموع المبلغ بكل الرسوم في فاتورة معينة لا يؤثر هذا الخطأ على توازن ميزان التدقيق ، لكن حدوث خطأ حسابي في إستخراج رصيد معين يؤثر على توازن ميزان التدقيق.

*أخطاء رقمية : تحدث هذه الأخطاء عادة عند التسجيل المحاسبي للعمليات و عند ترحيلها إلى دفتر الأستاذ.

- أخطاء متكافئة أو معوضة : يقصد بها تلك الأخطاء التي تتكافأ مع بعضها البعض ، فعند حدوث خطأ معين في تسجيل عملية معينة يحدث خطأ ، ويعوض مقدار الفرق في التسجيل الأول بحيث لا يؤثر على توازن ميزان التدقيق.

- أخطاء فنية : تعتبر هذه الأخطاء من بين الأحداث التي تؤثر على وضعية المؤسسة الحقيقية و على ربحيتها و مركزها المالي و يرجع جل هذه الأخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية أو عدم إلتزام بالسياسات الإدارية المرسومة.

2-2-الغش و أسباب إرتكابه¹:

يعتبر الغش خطأ عن قصد أو كما عرفه "شركس" على أنه (كافة التصرفات التي تقوم على أساس التدليس و خيانة الأمانة) و ذلك لتحقيق منفعة غير مشروعة على حساب الغير

¹ محمد التهامي طواهر ، مسعود صديقي ، مرجع سبق ذكره ، ص 144،147.

أما محاسبيا فيمكن التطرق إلى الغش على أنه التلاعب في البيانات المحاسبية التي تحتويها القوائم المالية بهدف تحقيق غرض معين غير مشروع.

و يمكن تحديد الأسباب الدافعة إلى ارتكاب الغش من خلال العناصر الآتية :

-الرغبة في إحتلاس بعض موجودات المؤسسة.

-محاولة تغطية عجز معين في الصندوق أو إحتلاس سابق.

-محاولة إدارة المؤسسة التأثير على القوائم المالية الختامية لأغراض معينة.

-محاولة التهرب الضريبي.

أما عن أنواع الغش فيمكن التطرق إليها من خلال الطرق المستعملة لذلك و هي :

- التلاعب في حسابات المؤسسة : أحيانا تعمل إدارة المؤسسة على التلاعب في الحسابات و الدفاتر و سجلات المحاسبية ، و يكون ذلك بإستعمال طرق غير مشروعة بقصد التأثير على مدى دلالة القوائم المالية على نتيجة المؤسسة و مركزها المالي و يكون هذا التلاعب إما قصد تضخيم أو تخفيض نتيجة الدورة و قد تكون المبتغيات الأساسية من وراء هذا التلاعب هي :

-الاحتفاظ من قبل المسيرين بثقة أصحاب المؤسسة و إبهامهم بالتسيير الجيد.

-زيادة نصيب المسيرين من المكافأة نتيجة الأرباح المحققة.

-محاولة رفع أسهم المؤسسة في السوق المالية.

-محاولة تحفيز المستثمرين الجدد للإكتئاب في أسهم المؤسسة.

هذه المتغيرات تخص التلاعب قصد تضخيم نتيجة الدورة أما المتغيرات من وراء التلاعب قصد تخفيض نتيجة الدورة هي¹:

- محاولة التهرب الضريبي .
- محاولة الحصول على إعانات من طرف الدولة أو طلب فرض حماية على منتجاتها.
- تخفيض أسهم المؤسسة في البورصة للسماح بتحقيق أغراض شخصية.
- السماح بتكوين إحتياطات سرية.

¹ محمد التهامي طواهر ، مسعود صديقي ، مرجع سبق ذكره ، ص147.

المطلب الثاني : التدقيق المحاسبي الخارجي .

أ- ممارسة المهنة : هي مهنة يقوم بها أشخاص من خارج المؤسسة على أساس تعاقدية ، يقدمون خدماتهم بصيغة مستقلة لحسابهم الخاص.

يمارس التدقيق الخارجي من طرف شخص يطلق عليه محافظ أو مندوب الحسابات ، حيث تعرف المادة 27 من قانون 08/91 كالاتي : مندوب الحسابات هو كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص و تحت مسؤولية مهنة الشهادة بصحة و انتظامية حسابات الشركة التجارية بما فيها شركات الأموال و كذا الجمعيات و التعاضديات الاجتماعية و النقابات¹.

و تمارس هذه المهنة من مكاتب فردية أو على شكل مجموعة من الأشخاص .

1-الممارسة الفردية : تمارس مهنة مندوب الحسابات بصورة فردية و شخصية و يجوز ممارسة المهنة للأشخاص الذين تتوفر فيهم الشروط المنصوص عليها في البند 6 من القانون 08/91 المؤرخ في 24/04/91 هذه الشروط تتلخص فيما يلي :

-الجنسية الجزائرية.

- لم يتعرض لعقوبة جنائية و مخالفات .

-حاصل على شهادة جامعية أو ما يعادلها.

-مسجل في جدول الصف الوطني للمحاسبين.

-أن يؤدي يمينا قانونيا أمام محكمة إقليمية.

¹ عمور عمار ، الوجيز في شرح القانون التجاري في الجزائر ، دار المعرفة ، الجزائر ، 2000 ص 199.

2-الممارسة في شكل شركات : قد تؤسس شركات محاسبة بين أشخاص مقيدین جميعهم في الجدول المصفي الوطني للخبراء المحاسبين ، كما قد تضم إلى جانبهم أشخاص آخريين غير مقيدین في الجدول المهني (اقتصاديين ، حقوقيين متخصصين في الإعلام الآلي) بشرط أن لا تتجاوز مساهمة هذه الفئة خمس و عشرون بالمائة من مجموع رأس مال الشركة.

3-الممارسة الفردية للأشخاص الأجانب : الأشخاص الطبيعيين من جنسيات أجنبية لهم حق في ممارسة مهنة مندوب الحسابات في الجزائر و لكن بشروط :

-مبدأ المعاملة بالمثل يعني الدولة الأجنبية تسمح للمهنيين الجزائريين بممارسة المهنة (اتفاقية مبدأ المعاملة بالمثل بين الدول).

-أن تتوفر فيه شروط ممارسة المهنة المنصوص عليها في البند 06 من القانون 08/91.

وتعتبر الممارسة الغير قانونية لمهنة مندوب الحسابات مخالفة يعلقي عليها القانون بغرامة مالية تتراوح ما بين 5000 دج و 50.000 دج ، و في حالة تكرار المخالفة عقوبة السجن تتراوح من شهر إلى شهرين ، و ضعف الغرامة أو واحدة من هاتين العقوبتين فقط.

ب-الوثائق الضرورية لعملية التدقيق :

1-ملف التدقيق : يشمل كل أوراق العمل المجمعة أثناء عملية التدقيق و تبين القيمة الحقيقية للعمل المنجز من طرف المدقق ، و تعتبر هذه الملفات مصدر معلومات بالنسبة للعميل و المدقق و هناك نوعان من الملفات¹ :

1-1-الملف الدائم : يحتوي على بعض البيانات و المستندات التي لها صفة الاستمرارية و يعتبر مرجع لبعض مراكز الميزانية التي لاتتغير من سنة لأخرى نذكر منها:

-العقود التأسيسية و القوانين.

¹ دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة الاقتصادية ، مرجع سبق ذكره ، ص 38.

-القوائم المالية.

-ميزان التدقيق.

-كشوف التسويات الفردية.

-قيود اليومية الخاصة بالتسويات الفردية.

-صورة من خطابات المصادقات.

-بيانات بالمستندات الناقصة.

2-برنامج التدقيق : يشمل كافة الخطوات التي يجب أن يقوم بها المدقق للحصول على أدلة الاثبات المقنعة ، كما يعتبر البرنامج أداة التخطيط و تنسيق و توقيت إجراءات التدقيق.

3-دليل العمل: يعتبر كمرشد يتضمن معايير التدقيق المتعارف عليها و يتكون من ماييلي :

-تعليمات عامة.

-نماذج من استقصاءات نظام الرقابة الداخلية و معلومات مفصلة عن كيفية استخدامها.

-تعليمات تخص إعداد تقارير الرقابة الداخلية.

-نموذج توضيحي من برنامج المدقق.

-تعليمات تخص طرق كتابة تقارير التدقيق و إيضاحات القوائم المالية.

4-رموز التدقيق المحاسبي : يجري العمل في مكاتب التدقيق على أن يحدد المدقق رموزا معينة يبين كل رمز إنهاء خطوة من خطوات التدقيق ، وقد تختلف هذه الرموز من مدقق إلى آخر و فيما يلي بعض النماذج لبعض الرموز المعروفة و المتداولة¹.

الجدول رقم (4)رموز التدقيق المحاسبي الخارجي.

الرمز	مكانة بالنسبة للرقم	معنى الرمز
	تحت الرقم	تحقيق الجمع الرأسي
	على يمين الرقم	تحقيق الجمع الأفقي
	على يسار الرقم	تحقيق الجمع الأفقي و الرأسي
	فرق الرقم	الترحيل
	تحت الرقم	نقل الرقم من صفحة لأخرى
E	على يمين الرقم	خطأ في الجمع
B	على يسار الرقم	مطابق لكشف البنك
S	على يمين الرقم	مطابق لكشف الجرد الفعلي

المصدر : دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة الاقتصادية ، مذكرة ماجستير في علوم التسيير فرع إدارة الأعمال ،

جامعة ورقلة ، 2006/2005، ص 40.

ج-إجراءات التعيين و حالات التخلي عن المهنة:

القانون 01-88 و كذلك القانون 88-04 المؤرخ في 12/01/1988 حدد إجراءات تعيين مندوب الحسابات في كل المؤسسات العمومية الاقتصادية دون إستثناء مهما كان طابعها القانوني وحجمها ، هذا التعيين يتم إما عن طريق الجمعية العامة للمساهمين أو من طرف رئيس الحكومة.

¹ دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة الاقتصادية ، مرجع سبق ذكره ، ص 40.

يعين مندوب الحسابات في الشركات العمومية بالأسهم أو الشركات العمومية ذات المسؤولية المحدودة لمدة ثلاث سنوات طبقا للمادة رقم 687 من القانون التجاري، هذا التعيين يحدد مرة واحدة ليصبح بستة سنوات متتالية و لا يجوز بعد هذا أن يتعين نفس المندوب في نفس الشركة إلا بعد ثلاث سنوات إبتداءا من تاريخ انتهاء الست سنوات.

أما عن أتعاب مندوبي الحسابات ، ففي كل مرة تصدر قوانين بخصوص ذلك فمثلا سنة 1995 ، كانت تحدد أتعاب محافظ الحسابات وفق الجدول الآتي :

الجدول رقم(05): تحديد أتعاب مندوب الحسابات

الأتعاب حسب كلم/دج	العدد العادي لساعات العمل	المبلغ الإجمالي الخام لميزانية السنوية استثمارات غير تقييّمها و عائدات الاستغلال (*)
80 و أقل من 120	160 و أقل من 240	حتى أقل من 100 مليون
120 و أقل من 170	240 و أقل من 340	حتى أقل من 100 مليون
170 و أقل من 230	340 و أقل من 460	من 200 إلى أقل من 400
230 و أقل من 600	460 و أقل من 600	من 400 إلى أقل من 800
300 و أقل من 380	600 و أقل من 760	من 800 إلى أقل من 1.600
380 و أقل من 515	760 و أقل من 1.030	من 1.600 إلى أقل من 3.200
515 و أقل من 700	1.030 و أقل من 1.400	من 3.200 إلى أقل من 6.400
700 و أقل من 900	1.400 و أقل من 1.800	من 6.400 إلى أقل من 12.800
حد أقصى 2.250	حد أقصى 4.500 ساعة	أكثر من 25.600 مليون دج يضاف إلى 2.400 ساعة نسبة 2/ أي 48 ساعة لكل حصة إضافية. 5000 مليون دج حتى الحد الأقصى 4500 ساعة .
(*) يحصل عليها بضرب عدد الساعات في معدل الساعات بمبلغ 500 دج		

المصدر : دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة الاقتصادية ، مذكرة ماجستير في علوم التسيير فرع إدارة الأعمال ،

جامعة ورقلة ، 2005/2006، ص 43

أما حاليا و حسب و ما جاء به القانون 01-10 و يتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد وفق ما جاءت به المادة 37 (تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المكلفة بمداولات أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته ، لا يمكن لمحافظ الحسابات أن يتلقى أي أجر أو امتياز في أي حال من الأحوال على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية¹).

أما من حالات التخلي عن المهنة فإن ولاية مندوب الحسابات في التدقيق حسابات الشركة تنتهي عادة لسببان قويان و هما :

-الأسباب العادية : الانتهاء العادي للمدة المحددة قانونا.

-الأسباب الاستثنائية : الوفاة.

كما أن المادة 46 من القانون 91/08 المؤرخ في 27 أفريل 1991 يمنح الحق لمندوب الحسابات أن يقدم استقالته، و هذا يعتبر كوسيلة بين يدي مندوب الحسابات حتى يتسنى له حماية استقلالية و مصداقيته و يكون اللجوء إلى الاستقالة في الحالات التالية:

-العجز الصحي أو القانوني لممارسة المهنة.

-وجود حالات تؤثر على حرية رأي مندوب الحسابات.

-شطبه من الجدول الوطني لخبراء المحاسبين.

-تدهور علاقات مندوب الحسابات بمديري الشركة.

¹ د.مولود ديدان ، مهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد ، دار بلقيس للنشر ، الدار البيضاء، الجزائر 2010، ص 13.

كما أن هناك حالات لعزل مندوب الحسابات ، و للعلم القانون التجاري و قانون 91/08 لم يتعرض لمسألة عزل المندوب ، و هنا إستفاد القانون الجزائري من التجربة الفرنسية المتمثلة في حكم محكمة باريس الذي اعتبر مندوب الحسابات ليس كوكيل عادي يمكن عزله في أي وقت ومن ثم لا يجوز عزل مندوب الحسابات قبل انتهاء مدة و كالتة إلا لمبرر مشروع يخضع لتقرير القضاء¹.

¹ دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة الاقتصادية ، مرجع سبق ذكره ، ص 43،44.

المطلب الثالث : الفرق بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي.

أ-أوجه الاختلاف:

يختلف التدقيق الداخلي عن التدقيق الخارجي في ثمان نقاط هذه الاختلافات ليست تنافسية و إنما تكاملية
نوجزها في الجدول كما يلي:

الجدول رقم (06) : مقارنة التدقيق الداخلي بالتدقيق الخارجي

التدقيق الخارجي	التدقيق الداخلي
1-من خارج المؤسسة.	1-عامل في المؤسسة.
2-المستفيد من التدقيق هم المؤسسون، البنوك، موردون، عملاء	2-المستفيد من التدقيق هم المسؤولون في المؤسسة (مسيرين ،مديرية عامة ، لجنة التدقيق)
3-الهدف من التدقيق هو تقرير مدى عدالة تمثل القوائم المالية لنتيجة أعمال المؤسسة والتغيرات في مركزها المالي وحقيقة هذا المركز.	3-الهدف من التدقيق هو تقدير حسن السيطرة على نشاطات المؤسسة (نظام الرقابة الداخلية و إقتراح حلول لتحسين نظام الرقابة الداخلية)
4-مجال التطبيق يشمل كل العناصر التي تساهم في تحقيق النتيجة وإعداد القوائم المالية.	4-مجال التطبيق : يشمل كل الوظائف في مستوياتها (تقنية متعلقة بالصيانة ، نوعية متعلقة بطريقة توظيف الإطارات).
5-الحماية من الغش: يهتم بكل أنواع الغش التي تؤثر على النتيجة.	5-الحماية من الغش: يهتم بأنواع الغش التي قد تؤثر على سرية المعلومات (مثلا غش يمس سرية ملفات المستخدمين)
6-الاستقلالية: قانونية، نظامية، خاضعة للنظام الأساسي، ناتجة عن طبيعة التعامل من المهن الحرة.	6-الاستقلالية: ناتجة عن طبيعة العمل فهو لا يستطيع أن يكون المريض والطبيب في آن واحد.
7-دورية التدقيق: نهاية الثلاثي، نهاية السنة.	7-دورية التدقيق: مدار السنة.
8-الطريقة: عن طريق المقاربات بالجرد التحليل باتباع أسلوب العينات.	8-الطريقة: تدقيق العمليات بصفة مستمرة.

المصدر: Hamini Allal, le contrôle interne et l'élaboration du bilan comptable (opu alger 2003) p43.

ب-أوجه الشبه:¹

على الرغم من أن أوجه الاختلاف بين دور المدقق الداخلي والمدقق الخارجي فإن هناك أوجه التشابه بينهما نذكر:

-يسعى كل منهما إلى ضمان وجود نظام فعال للرقابة الداخلية في المؤسسة.

-يعمل كل منهما على وجود نظام محاسبي فعال يوفر المعلومات الجيدة التي تساعد على إعداد قوائم مالية

صحيحة يمكن الاعتماد عليها.

ومن ناحية أخرى فإن هناك احتمالات للتعاون بينهما حيث يعتمد المدقق الخارجي إلى حد كبير على ما يعده

المدقق الداخلي في تقرير عن نتيجة الفحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية.

¹ عبد الفتاح صحن وآخرون، الرقابة ومراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة، ص20.

خاتمة الفصل:

بناءً على ما سبق حاولنا أن نوضح الخطوط العريضة للتدقيق و ذلك بإبراز عموميات التدقيق الواردة في هذا الفصل ، حيث أن التدقيق المحاسبي يمثل عملية فحص لمجموعة من المعلومات في شكل بيانات محاسبية بهدف التحقق من مدى سلامة القوائم المالية ، و هذا يتابع جملة من المعايير و القواعد وفي نهاية الفحص ، يتم إبداء الرأي الفني المحايد ، و تتم هذه العملية بواسطة شخص فني متخصص و محايد يدعى المدقق ، و كمنتوج لعمله يبرز أهمية التدقيق ليتمكن مستخدم المعلومات على إتخاذ القرارات.

كما أن للتدقيق المحاسبي أنواع حسب الجهة و الوقت الذي يستخدم فيه و أبرز أنواعه الداخلي و الخارجي ، يتحدد إطار عمل الأول في الهيكل التنظيمي للمؤسسة و يرتبط بأعلى سلطة بها ، أما الثاني فهو من خارج المؤسسة يعمل بصفة تعاقدية و يحدد مجال و كيفية عمله في القانون التجاري.

مقدمة:

إن استمرار أو نجاح أي مؤسسة مرتبط بمدى تحقيقها و كفاءتها في تنفيذ سياستها و لأجل تجنب أي إنحراف تلجأ إلى طرق محايدة لتقويمه و يتبع المدقق خطوات منتظمة من أجل إبداء رأيه الفني المحايد بكل نزاهة و إستقلالية إنطلاقاً من تقييم جميع الأنظمة التي كانت لزيادة الإهتمام بها يبررها و اعتماداً على مجموعة من القرائن و يعتبر التدقيق المحاسبي صمام الأمان لأي مؤسسة من أجل المحافظة على أملاكها من أي إتلاف أو سوء إستعمال و خاصة في ظل إتساع فروع الشركات الموزعة إقليمياً و التي بواسطتها يتم إكتشاف مواطن القوة و الضعف و الإحتلالات و الإنحرافات و الأخطاء و الغش.

و بناء على ما سبق إرتأينا أن نقسم هذا الفصل إلى المباحث التالية :

الأول : التدقيق المحاسبي و عملية إتخاذ القرار.

الثاني : تدقيق عناصر الميزانية و جدول حسابات النتائج.

الثالث: دور التدقيق المحاسبي في إثبات الأدلة لترشيد القرارات.

المبحث الأول: التدقيق وعملية اتخاذ القرار

سوف يتم التطرق من خلال المبحث الموالي إلى عملية التدقيق بالمؤسسة و كذا عملية إتخاذ القرار بها و ما تحتاجه من إحترازات .

المطلب الأول: تعريف عملية اتخاذ القرارات وأهميته

أولاً: تعريف عملية اتخاذ القرار

يعرف الدكتور عبد الغفار حنفي عملية اتخاذ القرارات بأنها "عملية اختيار بديل من بين بديلين محتملين أو أكثر لتحقيق هدف أو مجموعة من الأهداف خلال فترة زمنية معينة في ضوء معطيات كل من البيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة".¹

أما الدكتورة نادرة أيوب فتعرفها بأنها "العملية التي تبنى على الدراسة والتفكير الموضوعي للوصول إلى قرار معين أي الاختبار بين البدائل".²

ويحدد برنارد (Bernard) مفهوم عملية اتخاذ القرار بأنها "عملية تقوم على الاختيار المدرك للغايات التي لا تكون في الغالب استجابات أوتوماتيكية أو رد فعل مباشر".

في حين نجد أن الدكتور مصطفى أبو بكر وزميله يعرفان القرار بأنه "مرحلة خاصة بتقييم المنافع النسبية لمجموعة من البدائل المتاحة بحيث يختار البديل الأمثل لتنفيذه، أو هو عبارة عن البديل الأمثل الذي يتم اختياره من بين عدد من البدائل الممكنة والذي يؤدي إلى تعظيم النتائج المرغوب فيها".

من خلال التعاريف السابقة لا نرى اختلافا كبيرا في تعريف عملية اتخاذ القرارات إلا أن ما يلفت انتباهنا هو الفرق الموجود بين تعريف القرار وتعريف اتخاذ القرارات وهذا ما تؤكدته الدكتورة نادرة أيوب بقولها: "يعني مفهوم القرار بأنه الاختيار لبديل واحد من بين بديلين أو أكثر، أما عملية اتخاذ القرارات فتشير إلى العملية التي تبنى على الدراسة والتفكير الموضوعي للوصول إلى قرار معين أي اختيار للبدائل".

¹ عبد الغفار حنفي، التنظيم وإدارة الأعمال، 2006، ص96.

² أحمد نور، فتحي السواري، المحاسبة الإدارية لاتخاذ القرار، دار الجامعة، 2004، ص23.

ولهذا ينبغي أن يكون واضحاً أن عملية اتخاذ القرار هي عملية تمتد في الماضي والحاضر والمستقبل وذلك لأن التركيز على الناحية الأخيرة فيها والمتعلقة بالاختيار بين البدائل يقود إلى مفهوم خاطئ للقرار ويتجاهل العملية الطويلة والمعقدة التي تنطوي على الاستكشاف والتحليل وغيرها والتي تسبق عملية المفاضلة الأخيرة.¹

ثم إن استقراء ما سبق من التعاريف يدلنا على حقيقة أن القرار يستلزم توفر عناصر معينة حتى يمكن القول بأن هناك قرار، وهذه العناصر هي:

-عملية اختيار.

-وجود بديلين على الأقل متميزين.

-وجود غاية أو هدف يراد الوصول إليه.

ثانياً: أهمية اتخاذ القرارات

تعتبر عملية اتخاذ القرارات نقطة البدء بالنسبة لجميع النشاطات والفعاليات اليومية في حياة المؤسسات ولأن التوقف على اتخاذها يؤدي إلى شلل العمل والنشاط وتراجع المؤسسة.²

ومن هنا اعتبرت عملية اتخاذ القرارات جوهر العملية الإدارية، وأنها العمل الغالب للمدراء، ونظراً لذلك فإن نجاح المؤسسة يتوقف إلى حد كبير على قدرة وكفاءة متخذي القرارات على اتخاذ قرارات سليمة ومناسبة.

¹ نادر أيوب، نظرية القرارات الإدارية، عمان 1996، ص 10-04.

² نفس المرجع السابق، ص 32.

كما أن هذه العملية الصعبة تحتاج إلى قدرات فنية وعلمية، وتزداد هذه العملية أهمية وصعوبة وتعقيدا بازدياد حجم المؤسسات ضخامة وتعدد أهدافها ومهامها، وارتباط تلك المهام بمصالح المجتمع.

وبالتالي فإن أساسية ومحورية عملية اتخاذ القرارات تتجلى من خلال تكاملها مع الوظائف الإدارية المختلفة، فنجد مثلا أن التخطيط لا يتم إلا باتخاذ القرار الأول وهو: نخطط ثم نتخذ القرار الذي يهتم بتحديد ما يلي:

-الأهداف من التخطيط الواجب تحقيقها.

-الموارد اللازمة لتحقيق هذه الأهداف.

-طريقة تنفيذ الأعمال وتحديد النشاطات اللازمة لتحقيق الأهداف.

-مكان وزمان تنفيذ الخطط.

ولذلك تعد عملية اتخاذ القرارات عملية هامة ومكملة لوظيفة التخطيط، أما بالنسبة للتنظيم فإنه يتطلب مجموعة أخرى من القرارات لمعالجة بعض المشاكل الأساسية من بينها قرارات تبين:

-نوع السلطة التي تمنح لكل منصب إداري (تنفيذية، وظيفية، استشارية).

-درجة تفويض السلطة (المركزية، اللامركزية).

-المسؤولية وأسس توزيع العمل على المناصب.

-العلاقات بين الأقسام والإدارات.

-خطوط الاتصال بين مختلف أجزاء المؤسسة.

وغيرها من الأمور التي يفصل فيها عن طريق عملية اتخاذ القرارات.

ونرى أن وظيفة التوجيه أيضا لها علاقة وثيقة واعتمادية بعملية اتخاذ القرارات، فتتخذ سلسلة من

القرارات الإدارية التي تبين ما يلي:

- الأسلوب الأفضل في التوجيه وإصدار الأوامر والتعليمات.

- الوسائل المستخدمة في التحفيز (مادية، معنوية، الاثنين معا).

- طرق الإشراف المتبعة.

وكل من شأنه القضاء على التضارب بين مصالح العاملين والإدارة وبين العمل فيما بينهم وكذا ما يساعد

على متابعة سير العمل والإشراف عليه.

كما لا يمكن أن تتم وظيفة الرقابة دون اتخاذ مجموعة من القرارات والتي تتعلق بتوضيح ما يلي:

- النشاطات التي تخضع للرقابة.

- أنواع ومعايير الرقابة.

- نوع المعلومات المطلوبة للرقابة.

- الوقت المناسب لتصحيح الانحرافات.

فكل هذه الوظائف لا يتحقق وجودها وتنفيذها إلا إذا تم اتخاذ قرارات بشأنها وجميع النشاطات الأخرى

المتعلقة بها وهذا ما يجعلنا نختتم بهذه العملية بشكل يدعم المجتمع والمؤسسة معا.

المطلب الثاني: مراحل اتخاذ القرار

تقسم عملية إتخاذ القرارات إلى سبعة مراحل و هي تتمثل كآآتي :

المرحلة الأولى: اكتشاف المشكلة وإدراكها

تواجه الإدارة بشكل يومي الكثير من الحالات التي يختلف فيها مستوى التنفيذ المحقق عن مستوى المرغوب في تحقيقه، وقد تحدث طوارئ لم تكن في الحسبان تماما وتظهر المشاكل أساسا نتيجة وجود أوضاع غير مرغوب فيها، ولكون أن المشاكل قد تكون في البداية غير ملموسة وليس لها أثر مادي فإنه يتوقف التعرف لديها على قدرة الفرد وإدراكه لوجودها وتميزها والمقارنة بين ما يجب أن يكون وبين ما هو كائن فعلا، وفي هذا المجال تلعب الرقابة دورا أساسيا في اكتشاف الانحرافات بنوعيتها (الإيجابية والسلبية) والمشاكل والمواقف غير المتوقعة في الوقت المناسب وذلك لكي يستطيع معالجتها في أسرع وقت ممكن وقبل تفاقمها بعد تحديد أبعادها الزمنية والمكانية وكذا أسبابها.

المرحلة الثانية: تشخيص طبيعة المشكلة

بعد التأكد من وجود المشكلة لابد من تشخيصها عن طريق توصيفها أولا بواسطة أسبابها ومكانها وحدودها وحجمها ووقتها ثم القيام ثانيا بدراسة وتحليل وتفسير المشكلة ثم وضع تصورات وآفاق علاج هذه المشكلة وحلها بطريقة عملية صحيحة.¹

أيضا يجب أن نتعرف على احتمال وجود مشاكل أخرى جانبية ليتم أخذها بعين الاعتبار حتى يكون القرار شامل للمشكلة، بعد هذا يتم تحديد الأهداف التي ينبغي تحقيقها من جراء اتخاذ القرار.

¹ عمار عوايدي: "نظرية القرارات الإدارية بين علم الإدارة والقانون الإداري" الأردن، 1999، ص55.

ولكي يستطيع الإداري الوصول إلى تحديد الطبيعة المشكل بشكل جيد، عليه أن يجيب عن الأسئلة التالية:¹

- ما نوع المشكلة؟ - كيف نشأت؟ - ما هي النقاط الهامة والجوهرية فيها؟ - متى وأين وقعت؟
- ما هو الوقت الملائم لحل المشكلة؟ - ما هي المشاكل المترتبة على عدم حلها في الوقت المناسب؟
- ما هي المعلومات اللازمة وما هي مصدرها؟

المرحلة الثالثة: جمع المعلومات اللازمة

تعتبر عملية تجميع الحقائق والمعلومات من الأمور الحيوية عند اتخاذ القرارات، فالقرارات لا تتخذ في فراغ أو جهل معلوماتي، وعلى المدير أن ينتقي الحقائق ذات العلاقة بالمشكلة، وعليه أن يتأكد تماما من صحة المعلومات كما عليه أن يحدد المعلومات الإضافية التي تلزم كيفية الحصول عليها ويجب عليه أن يأخذ بعين الاعتبار إمكانية عدم الاستفادة من جميع البيانات والمعلومات التي تم تجميعها إما بسبب عدم ارتباط بعضها بالمشكلة موضوع البحث، وبالتالي العمل على استبعادها، أو عدم دقة بعضها وصلاحيته وبالتالي أخذ الحذر من استعمالها وكما يضمن المدير متخذ القرار أنه قد توصل إلى كل الحقائق المتعلقة بالموضوع محل الدراسة يجب عليه أن يجمع بياناته من المصادر الأصلية أو على الأقل من المصادر الموثوق بها، وأن تتصف بالصفات التي تساعد على الإلمام والتعرف على الحقائق التي تلزمه لاتخاذ القرار السليم في الكثير من الحالات لا يستطيع الإداري أن يحصل على جميع المعلومات والحقائق المتعلقة بالمشكلة إما بسبب عدم توفرها أو ارتفاع تكاليف الحصول عليها أو بسبب الحاجة لوقت طويل من أجل الحصول عليها وقد يزيد عن الوقت المطلوب لاتخاذ القرار وهذا ما يجعلنا ندعو إلى ضرورة

¹ محمد أحمد المصري: "الإدارة الحديثة"، 2000، ص296.

استعانة متخذي القرار بنظام معلوماتي يوفر لهم هذه المعلومات والحقائق في الوقت المناسب وبالتكلفة المناسبة.

المرحلة الرابعة: طرح الحلول والبدائل

يقصد بالبدائل تلك التصرفات أو الحلول التي تساعد على الإقلاع عن الانحراف أو القضاء نهائياً على المشكلة، ويعد البديل الوسيلة الموجودة أمام الإدارة لحل المشكلة وتحقيق الأهداف المطلوبة، فبعد تحديد طبيعة المشكلة بشكل سليم وتحديد جميع أبعادها وتحليل البيانات التي جمعت بشأن المشكلة، يصبح بالإمكان تخيل الحلول المبدئية، حيث أن البديل يتصف بقدرته على تحقيق بعض الأهداف التي يسعى متخذ القرار إليها وأن يكون ضمن حدود الموارد المادية والبشرية المتاحة لمتخذ القرار وأن وجود إحدى هاتين الصفتين دون الأخرى ينفي عنه صفة البديل.¹

وتتطلب عملية طرح البدائل بعض الأساليب من بينها:

- الفريق المتنوع الخلفية:

ويقوم هذا الأسلوب على تشكيل فريق عمل من أفراد ذوي خلفيات متنوعة لعرض مشكلة القرار عليهم، واشتراط الخلفيات المختلفة يساعدنا في طرح حل مختلف باختلاف خلفيات الأفراد ووجهات نظرهم، بحيث تدرس المشكلة من كل جانب.

¹ نادرة أيوب، مرجع سبق ذكره، ص58-59.

- جلسة الفكر الابتكاري:

وهي طريقة يجمع فيها مجموعة من الأفراد ذوي كفاءات ثم نعمل على إثارة حماسهم الفكري لأيجاد الحلول وإبداء آرائهم بكل حرية، هذا مع الأخذ بعين الاعتبار كل القيود المفروضة على متخذ القرار والتي تحد من إيجاد بدائل كثيرة تحقق الأهداف المطلوبة.

المرحلة الخامسة: تقييم البدائل المطروحة

بعد أن تتضح للمدير بدائل حل المشكلة وجب عليه بعد ذلك إجراء تقييم لكل الحلول البديلة، أي تحديد العيوب والمزايا المتوقعة لكل بديل ونجد أن هذه المرحلة تتطلب القدرة على التنبؤ بحدوث المستقبل لأن المزايا والعيوب لا تظهر إلا في المستقبل وتتطلب هذه المرحلة أيضا وضع معايير يقوم على أساسها كل بديل وهناك عدة معايير موضوعية لتقييم البدائل والتمثلة فيما يلي:

- إمكانية تنفيذ البديل: أي مدى توفر الموارد المادية والبشرية والطبيعة اللازمة لتنفيذ البديل المقترح ومن حيث سهولة وصعوبة التنفيذ.¹

- آثار البديل على المؤسسة والمجتمع: أي ما هي الآثار المادية والنفسية التي يخافها تنفيذ هذا البديل على العمال والمتعاملين وعلى قيمة المؤسسة.

- إمكانية إعادة النظر في البديل وتعديله: أي هل هناك فرصة لإعادة النظر وتعديل القرار بعد تنفيذه الزمن وظهور خلل معين.

- المستغرق في تنفيذ البديل: فيجب أن ينفذ البديل خلال فترة زمنية محددة وإلا تفاقمت وازدادت المشكلة.

¹ أحمد محمد المصري، مرجع سبق ذكره، ص 322.

-عدم ترك مشاكل أخرى من جراء تنفيذ القرار: البديل الجيد هو الذي يقضي على المشكلة تماما ولا يخلف مشاكل أخرى.

المرحلة السادسة: اختيار البديل الأمثل

بما أن المدير قد قام بمقارنة الإيجابيات والسلبيات للبدايل فإن الخطوة التالية هي اختيار أفضل حل وهناك خمسة معايير لاختيار أفضل حل وهي:

أ.المخاطرة: حيث أن المدير يجب عليه أن يقدر مخاطر التصرف الذي يختاره وفي المقابل المكاسب المتوقعة، لذا فيجب أن تكون نسبة المكسب أكبر من نسبة المخاطرة.

ب.الاقتصاد في الجهد: حيث ينبغي أن نختار أي الحلول يمكن أن تعطي أفضل نتيجة بأقل جهد.

ج.التوقيت: فإذا كان الوقت يتسم بأنه عاجل فإن البديل أن يكون سهلا وسريعا.

د.قيود الموارد: يجب أن نختار البديل والذي يتفق مع وجود الإمكانيات المادية والبشرية اللازمة للتنفيذ مثل المهارات والأموال.

هـ.اختيار البديل: والذي ينسجم مع المؤسسة، أهدافها، سياستها وفلسفتها ويحقق لها مجموعة من العوامل الاستراتيجية التي تحدد من طرف الإدارة.

المرحلة السابعة: تنفيذ القرار ومتابعة التنفيذ

إن عملية اتخاذ القرار لا ينتهي بانتهاء مرحلة اختيار الحل الأمثل بل تمتد حتى وضع القرار موضع التنفيذ أي تحويله إلى عمل فعال، ويجب أن يرفق التنفيذ بالمتابعة ويتم التنفيذ عبر خطوات متفق عليها وهي:

- صياغة وإعلان القرار.

- اختيار التوقيت السليم لانطلاق التنفيذ.

- اختيار المنفذين ومراحل التنفيذ وتخصيص الموارد اللازمة لذلك.

- تحديد إجراءات وقائية لمنع حدوث انحرافات.

المطلب الثالث: التدقيق المحاسبي وعملية اتخاذ القرار

التدقيق المحاسبي هو وظيفة حتمية لجميع المؤسسات الاقتصادية حيث يساعد على اتخاذ القرار وذلك باتباع المدقق لمنهجية تمكنه من الإلمام بكل المعلومات المحاسبية والمالية، حيث يتطلب ذلك وجود خطة محكمة وحصول المدقق على الأدلة والقرائن الكافية لإبداء رأيه حول القوائم المالية والمحاسبية وإعداد تقرير كمرحلة نهائية يضم النتائج التي توصل إليها جراء عملية التدقيق للنصح والإرشاد وهذا ما يساعد المرؤوسين في اتخاذ القرارات لصالح المؤسسة.¹

و بشكل عام إن التدقيق المحاسبي يعتبر أداة مستقلة من داخل المؤسسة للحكم و التقييم لخدمة أهداف المؤسسة، و رسم السياسات و متابعة تنفيذها و القيام بتحليل البيانات تحليلًا سليماً، أي يهدف إلى مساعدة مركز القرارات في المؤسسة و تزويدها بتحليل موضوعية و تقديم توصيات حولها.

¹ شكري معمر سعاد، دور المراجعة الداخلية في تقييم الأداء في مؤسسة اقتصادية، رسالة الماجستير في علوم التدبير، جامعة بومرداس، 2008، 2009.

المبحث الثاني : إجراءات تدقيق عناصر الميزانية و جدول حسابات النتائج.

سنتناول في هذا المبحث عملية تدقيق لبنود حسابات الأصول الثابتة و المتداولة وحسابات الخصوم ويتم عرضها على النحو التالي:

المطلب الأول : تدقيق عناصر الأصول :

أ-الاستثمارات :

1-التأكد من أن المعلومات المالية الختامية تعكس واقعها الحقيقي من خلال التحقق من الأرصدة لكل عنصر و التأكد من صحة الإهلاكات ، و ذلك من خلال إعداد جدول يبين حركة الإستثمارات و كيفية حساب الإهلاكات خلال السنة¹.

2-مقارنة الجرد الفعلي لهذه الأصول بما هو مسجل فعلا في دفاتر و سجلات المؤسسة.

3-التحقق من ملكية المؤسسة للإستثمارات الثابتة المسجلة في دفاتر و سجلات المؤسسة.

4-التحقق من صحة تقييم الاستثمارات للمؤسسة و ذلك ب :

-التحقق من صحة التقييم الأولي .

-التحقق من صحة حساب و تسجيل إهلاكاته.

-مراعاة الثبات في طرق الإهلاك من سنة لأخرى.

5-التحقق من أن المعالجة المحاسبية قد تمت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

¹محمد أحمد خليل ، المراجعة و الرقابة المحاسبية، دار الجامعات المصرية ، الإسكندرية، بدون سنة ،ص 132،133.

ب-المخزونات¹ :

- 1-ملاحظة الجرد الفعلي للمخزون.
- 2-اختبار الكميات الأسعار.
- 3-فحص جودة الأصناف.
- 4-مقارنة الجرد الفعلي مع الأرصدة الظاهرة ببطاقات المخازن.
- 5-مقارنة المخزون السلعي لهذا العام مع المخزون السلعي للعام السابق.
- 6-تدقيق نقطة المشتريات و نقطة المبيعات.
- 7-التحقق من البضاعة في المخازن العمومية.
- 8-فحص أسعار التكلفة ، و طريقة التسعير ، و الحصول على شهادة المخزون من إدارة المؤسسة.
- 9-حساب معدل دوران المخزون.
- 10-تدقيق الإجراءات المتبعة بالنسبة للجرد.

ج-المدينون :

1-مدينو الاستثمارات² :

- التحقق سواء عن طريق الملاحظة أو الدليل عن وجود سندات خارجية.

محمد سمير صبان ، محمد مصطفى سليمان، الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات،الدار الجامعية الإسكندرية،2005،ص273.
² دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة الاقتصادية ،مرجع سبق ذكره، ص89.

- مراقبة التفرقة بين السندات المساهمة و سندات التوظيف.
- التحقق من تقييم السندات وفق المخطط المحاسبي.
- في حالة التنازل ، التأكد من إلغاء دخول الأسهم بحساب الأعباء خارج الإستغلال و أن سعر البيع تم تسجيله في حسابات النواتج خارج الإستغلال.
- تقييم القيمة الإستعمالية لسندات التوظيف.

2-العملاء:

- مقارنة ميزان المراجعة لدفتر أستاذ العملاء ،مع رصيد حساب مراقبة العملاء .
- إيجاد عمر الرصيد لحسابات العملاء ،ويشمل ذلك تحليل حساب العميل لتحديد مدى إمكانية التحصيل أو عدم التحصيل و لتحديد مدى كفاءة إدارة التحصيل و الإئتمان.
- التحقق من حسابات العملاء ،عن طريق فحص الأرصدة و مدى فعالية الرقابة الداخلية ،و إرسال المصادقات إلى العملاء.
- تدقيق عمليات المردودات و المسموحات و الإشعارات الدائنة المرتبطة بها.
- فحص عمليات المتحصلات بعملات أجنبية.
- فحص حسابات غير التجاريين و المديرين و المساهمين عن حسابات العملاء.
- تحديد الحسابات المرهونة.
- التأكد من مدى كفاية مخصص الديون المشكوك فيها.

-التحقق من مدى سلامة تمثيل العملاء في القوائم المالية¹.

-الاستفسار عن السياسات المحاسبية لتسجيل حركة العملاء ،و تحديد ما إذا كانت المخصصات تكفي و تفي بالغرض من تكوينها.

-الحصول على تفسير لأي تغيرات جوهرية في أرصدة الحساب بين الفترة السابقة أو تلك التي كانت متوقعة ، و القيام بدراستها².

3-المدينون الآخرون :

-الحصول على مختلف حسابات المدينون الآخرون و ذلك عن طريق مراقبة الأرقام الواردة بالميزانية مع أرقام دفتر الأستاذ و مقارنة ميزان المراجعة للحسابات الفردية مع المبالغ الواردة في دفتر الأستاذ و تحليل الفروقات.

-إرسال خطابات المصادقات بالنسبة للأرصدة الكبيرة.

-مراقبة الأوراق الثبوتية مع مبالغ المسجلة في الدفاتر المحاسبية.

-مراقبة تسديد التسبيقات عن الضرائب مع الوثائق الثبوتية.

-إعداد مذكرة عن طبيعة العمليات مع المؤسسات الخليفة وتقييم ما إذا كانت قد أعدت في ظروف طبيعية أو وأنها خاضعة لاتفاقية.

¹ محمد سمير صبان ، محمد مصطفى سليمان ن مرجع سبق ذكره ،ص 263.

² حسين عبيد ،شحاتة السيد،المراجعة المتقدمة في بيئة الأعمال المعاصرة ،الدار الجامعية ، الإسكندرية 2007،ص 117.

- تحديد مختلف المصاريف المتكررة في المؤسسة ومراقبتها مع التواريخ المعتادة للتسديد ومعرفة ما إذا كانت هناك ضرورة لإعداد قيود التسوية.

- إعداد مقارنة بين الإقرارات الضريبية ومحاسبة الدورة والتأكد من أن المؤسسة تحترم القوانين المعمول بها.

- مراقبة أن المؤونات تدني المدينون الآخرون تغطي بصورة دقيقة مخاطر عدم تسديد الحقوق.

- الحصول على تحليل لحساب مدينو الخصوم.

- مراقبة مبلغ الضريبة المسترجعة مع إقرارات الشهر الذي يلي تاريخ إقفال الدورة ودفاتر المشتريات لآخر الشهر في الدورة.

- مراقبة كل العمليات التي تمت في هذا الحساب بواسطة أوراق الثبوتية.

- مسائل العميل عن الأخطاء وهل حصلت بسبب الذين تتعامل معهم أو بسبب إهمال العميل.

- تقدير أثر هذا الحساب على حسابات الميزانية وحسابات النتائج وتقييم الأثر على رأي المدقق.

المطلب الثاني: إجراءات تدقيق الخصوم

أ- الأموال الجماعية¹

- 1- إعداد جدول يبين فيه التحركات التي حصلت في هذا الحساب خلال الفترة.
- 2- تدقيق الأرصدة الافتتاحية مع أوراق عمل السنة الماضية.
- 3- مراقبة الاحترام القانوني فيما يخص الأموال الجماعية.
- 4- مراقبة احترام القوانين في حالة حدوث تغيير في الأموال الجماعية.
- 5- التأكد من أن القيمة الإضافية لإعادة التقييم سجلت بطريقة صحيحة في حساب فرق إعادة التقييم.
- 6- التأكد من تخصيص نتيجة السنة الماضية مع محضر الجمعية العامة العادية.
- 7- تفسير محاولة الاستعمال الغير قانوني للاحتياطات.
- 8- التأكد من الإعانات التي حصلت عليها المؤسسة.
- 9- التحقق من الطريقة التي قيدت بها الإعانات، إذا ما كانت حسب المبادئ المتعارف عليها أم لا.
- 10- إعداد تقرير يبين مدى الارتباط بين الوحدات.
- 11- التأكد من التقييد المحاسبي الصحيح.
- 12- إعداد جدول تحركات الدورة لحسابات المؤونات، الخسائر والتكاليف.

¹ Diligence professionnelle du cac, « ordre national des experts comptables des cac comptables agréée », Algérie, p71-72.

ب-الديون:

1-ديون الاستثمارات:¹

- إعداد جدول تحركات ديون الاستثمارات خلال الدورة.
- تدقيق الأرصدة الافتتاحية مع أوراق عمل الدورة السابقة والأرصدة الختامية السابقة والأرصدة الختامية لدفتر الأستاذ والميزانية.
- الحصول على نسخة من عقود الائتمان والمراقبة.
- إعداد طلبات خطابات المصادقات مع هيئات الائتمان في تاريخ إقفال الدورة.
- التدقيق بأوراق الثبوتية، كيفية التسجيل المحاسبي لاقتطاع الضمان.
- المراقبة مع الوثائق الثبوتية للكافلات المحجوزة.
- المراقبة مع الأوراق الثبوتية للأمانات تحت التسديد.
- التأكد من أن ديون الاستثمارات قيدت حسب المخطط المحاسبي الوطني.
- التأكد من أن مصاريف البنك المتعلقة بديون الاستثمارات قيدت جميعها في الدورة المعنية.
- التأكد من احترام القوانين الجبائية.

¹ دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة الاقتصادية، مرجع سبق ذكره، ص92.

2- الضرائب: ¹

- الاستفسار من الإدارة عن وجود أي منازعات مع الضرائب وما قد ينشأ عنها من الآثار جوهرية على الضرائب المستحقة على المؤسسة.

- دراسة مدى ملائمة الضرائب مع إيرادات الفترة.

- الاستفسار من الإدارة عن مدى كيفية الالتزامات الضريبية المسجلة وكذلك المخصصات ومدى تمثيلها مع الفترات السابقة.

المطلب الثالث: إجراءات تدقيق النواتج والأعباء

بما أن النواتج والأعباء هي المكونات الأساسية لجدول حسابات النتائج (T.C.R) فهذا يعني أن إجراءات تدقيقها تعتبر إجراءات تدقيق لجدول حسابات النتائج، وتكون هذه الإجراءات على النحو التالي: ²

- التحقق من أن المعلومات المحاسبية تعبر عن العمليات المختلفة سواء كانت أعباء ونواتج.

- التحقق من تسجيلها محاسبيا في الدورة موضوع التدقيق.

- التحقق من أن النواتج والأعباء تتعلق مباشرة بالمؤسسة وذلك بالرجوع إلى المستندات.

- التحقق من تبويب ومعالجة وتقييم أرصدة النواتج والأعباء التي تظهر في القوائم المالية.

¹ حسين عبيد، شحاتة السيد، مرجع سبق ذكره، ص182.

² محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص157-159.

-السعي إلى التحقق من سلامة تسجيل الأعباء والنواتج.

-التحقق من التقييد بالمبادئ المحاسبية المعروفة.

المبحث الثالث: أدلة الإثبات، أوراق العمل والتقرير النهائي كأساس لاتخاذ القرارات

المطلب الأول: أدلة الإثبات

أ- مفهوم أدلة الإثبات: تتمثل في كل ما يعتمد عليه الفرد للوصول إلى حكم معين عن موضوع متنازع عليه، فهي تقدم البرهان وبالتالي المساهمة في تكوين الاعتقاد السليم وإصدار الحكم المطلوب القائم على أسباب موضوعية، بعكس الأحكام التي تعتمد على ميول ونزاعات وآمال وعادات وتنبؤات من يتخذ القرار وكلها عناصر شخصية تختلف من شخص لآخر.

وفي مجال التدقيق المحاسبي نجد أن أدلة الإثبات ضرورية لإبداء الرأي الفني المحايد عن مدى سلامة القوائم المالية، مع أن بعض عناصر تلك القوائم ليست جدلية أو متنازع عليها، ولكنها جميعا تحتاج إلى إبداء الرأي الموضوعي المعتمد على دليل.¹

ومنه فإن أدلة الإثبات تتمثل في البيانات المحاسبية التي تمثل أدلة الإثبات المعلومات الواردة في التقارير المحاسبية.²

¹ محمد سمير صبان، محمد مصطفى سليمان، مرجع سبق ذكره، ص 165، 166.

² حاتم محمد الشيشيني، أساسيات المراجعة، مدخل معاصر، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، 2006، ص 168.

ب-وسائل الحصول على أدلة الإثبات: يعمل المدقق للحصول على أدلة الإثبات بغية التأكد من

صحة وتعبير المعلومات المحاسبية المقدمة الوضعية الحقيقية للمؤسسة وملائمتها لاتخاذ القرارات ومن

وسائل الحصول على أدلة الإثبات نجد:

1-الجرد الفعلي: إن الجرد ووفق ما ينص عليه النظام المحاسبي يمكن من إعطاء دليل مادي على الوجود

الفعلي للاستثمارات والمخزونات.¹

2-المراجعة المحاسبية: هذه الوسيلة تمكن المدقق من التحقق من صحة العمليات الحسابية التي يقوم بها

المحاسب والتي تحتويها المستندات المحاسبية والكشوف والدفاتر.

3-المراجعة المستندية: تعتمد هذه الوسيلة على التسجيل المحاسبي للعمليات على المستندات، ثم يقوم

المدقق بالتحقق من هذه المستندات.

4-المراجعة القياسية: ميزة هذه الوسيلة هي الوقت القياسي بحيث يقوم المدقق بقياس عنصر آخر، أو أن

يقيس عنصرا معينا بنفس العنصر خلال عدة سنوات، مثل قياس الربحية خلال ثلاث السنوات الأخيرة.

5-المصادقات: هي عبارة عن اعترافات وشهادات من طرف المدينين والدائنين بصحة الرصيد أو عدم

صحته.

6-الاستفسارات: يمكن أن يكون الاستفسار شفويا أو كتابيا.

7-المقاربات: تعتمد هذه الوسيلة على المطابقة كأن يقوم المدقق بمطابقة التسجيلات المحاسبية المتعلقة

بيومية البنك في المؤسسة، بما تم فعلا على مستوى البنك من خلال الكشف المرسله قبله.²

¹ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص136.

² محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص137-139.

ج-أنواع أدلة الإثبات: توجد تقسيمات كثيرة لأنواع أدلة الإثبات في عملية التدقيق المحاسبي، أهمها:¹

1-أدلة إثبات من داخل النظام المحاسبي بالمؤسسة وهي: الفواتير، الشيكات، العقود، محاصر جلسات الإدارة، دفتر اليومية، دفاتر الأستاذة المساعدة، موازين المراجعة، أعمال التسويات، المذكرات الداخلية وغيرها، أي تلك التي يتم تجهيز القوائم المالية منها.

2-أدلة إثبات خارج النظام المحاسبي والتي يجمعها المدقق الخارجي المستقل: وهي الاستفسارات، الملاحظات، المصادقات، فحص وجرد الأصول، فحص السجلات والمستندات، الإجراءات التحليلية.

د-حرية الإثبات في التدقيق المحاسبي: إن فكرة حرية الإثبات تناسب مهنة المحاسبة بحيث يمكن تدعيم هذا الرأي على أساس مبدأ الحياد والاستقلال المتعارف عليه في مهنة المحاسبة والتدقيق المحاسبي، ذلك أن المدقق خبير مستقل عن ذوي المصالح، يعد استقلاله بمثابة العمود الفقري في ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي، تتمثل مظاهر هذا الحياد في مسلكين أحدهما سلبي يكون بالامتناع عن أداء وظيفته عندما يكون له أو لأحد أفراد أسرته مصلحة في المؤسسة التي يدقق حساباتها، قد يؤثر في رأيه، والثاني إيجابي يتمثل في حرية الفكر دون تدخل أو محاولة التأثير عليه في كل ما يقوم به المدقق من أعمال لأداء مهمته بحيث يحكم على هذه الأعمال، ووجهها قصد الحقيقة، ما يمليه عليه عقله وضميره والقواعد الموضوعية، ومنه فإنه يتمتع بالتدخل في عمل المدقق أو التأثير عليه، فتطلق له حرية التفكير بحثاً عن الحقيقة ومن أمثله حرية الإثبات في التدقيق المحاسبي ما يلي:

-لا يكتفي بأوراق القبض وقيود المبيعات الآجلة وصور إيصالات سداد المدفوعات من العملاء كدليل على أرصدتهم وإنما يجب أن يتصل بهم للحصول على مصادقات بقيمة أرصدة ديونهم¹.

¹ يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2000، ص175، 176.

- لا يقنع المدقق بالجرد الذي يجريه موظفو المؤسسة و إنما يقوم ببعض الاختبارات بنفسه عن طريق الإحصاء ، كما يقوم بجرد الخزينة و تعداد النقدية الموجودة .

- قد يلجأ إلى الحصول على مصادقات من الدائنين إذا وجد ما يوجب ذلك في بعض الأحيان كأن يساوره شك في بعض الأرصدة.

- لا يكتفي المدقق باعتماد جرد النقدية و رصيد حسابات البنوك و إنما يتبع البحث ليتأكد من أن هذا الجرد يمثل ما كان ينبغي أن يوجد.

- يصمم المدقق البرنامج و يختار الإجراءات المعقولة ، و يحدد نطاق ووقت استخدامها ما يفي بالغرض في ضوء الظروف المختلفة بحسب نوع المؤسسة و نطاقها و تنظيمها .

- يتبع المدقق المنهج المناسب للتدقيق، وقد أوضح الدكتور موتر أنه يمكن المدقق إتباع أحد المنهجين، إما فحص أرصدة حسابات الأستاذ بالرجوع إلى المستندات والعمليات وأما تحقيق هذه الأرصدة مباشرة عن طريق مطابقة قيمتها بالموقع الحقيقي.²

¹ أبو فتوح علي فضالة، أساسيات المالية والتكاليف والمراجعة، دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع، القاهرة، 1996، ص206.
² أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص161.

هـ-العوامل التي تؤثر على كمية أدلة الإثبات:

1-درجة كفاية نظام الرقابة الداخلية:

إن وجود نظام سليم للرقابة الداخلية له تأثير مباشر على نطاق الفحص الذي يقوم به مدقق الحسابات، فإذا كان النظام قويا وفعالا يمكن الاعتماد عليه، فإن المدقق يقلل كمية الأدلة والعكس إن كان النظام ضعيفا.

2-الأهمية النسبية للعنصر محل التدقيق:

العلاقة بين قيمة أحد العناصر بالنسبة إلى باقي العناصر أو بالنسبة إلى مجموع الميزانية أو إلى الرقم الصافي للربح النهائي توضح الأهمية النسبية لهذه العناصر، فإذا كان هناك خطأ أو انحراف في أحد هذه العناصر الجوهرية، فإن القوائم المالية تتأثر تؤثرا كبيرا، لذلك فإنه يستلزم الحصول على قدر أكبر من أدلة الإثبات بالنسبة لأحد العناصر الجوهرية كما يكون عليه الحال بالنسبة لإحدى العناصر غير الجوهرية، مثلا بضاعة آخر مدة تمثل معظم المؤسسات المبلغ الجوهري في الميزانية ولذلك أي خطأ فيما يؤثر على قائمة الدخل.

3-درجة الخطر التي يتعرض لها العنصر:

كلما كان العنصر معرضا للاختلاس مثل النقدية، إحتاج المدقق إلى تأكيدات إضافية أن هذا العنصر لم يحدث فيه تلاعب، وبالتالي ازدادت الحاجة إلى الحصول على أدلة أقوى.¹

¹ أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص161.

4- كفاية الدليل لتحقيق أهداف التحقيق:

يتوجب على مدقق الحسابات جمع أدلة الإثبات لتحقيق أهداف معينة، فقد يكون الدليل كافي لتحقيق كل الأهداف فيكتفي به، وقد يكون الدليل يقتصر على تحقيق الأهداف فيضطر المدقق للبحث على أدلة أخرى للتقرير، فالوجود الفعلي عن طريق الجرد يعتبر من أقوى أدلة الإثبات إلا أنه غير كاف في حد ذاته لذلك قد يلجأ المدقق إلى أدلة أخرى مثل التحقق من الملكية.

5- مدى ملائمة الأدلة للعنصر محل التدقيق:

إن التحقيق من بعض العناصر يتطلب نوع من أدلة الإثبات قد لا يصلح لتقرير الرأي في تحقيق عناصر أخرى، فالوجود الفعلي دليل إثبات لا يصلح إلا للأصول الملموسة مما يجعل المدقق يجمع أدلة أكثر ملائمة.

6- تكلفة الحصول على دليل:

إن جمع أدلة الإثبات في عملية التدقيق، يستنفذ الكثير من الجهد والوقت والمال، مما يوجب عليه الموازنة بين ما يبذله من جهد ومال في سبيل الحصول على الأدلة والفائدة الموجودة، فإذا تبين أن الفائدة تفوق الجهد الذي سيبذله والكلفة فإن على المحقق عدم التردد في الحصول على هذه الأدلة.¹

¹ أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 162.

المطلب الثاني: أوراق العمل

أ-تعريف أوراق العمل: تعتبر أوراق العمل دليلاً مادياً فعلياً عن الوقت المستغرق في عملية التدقيق وحجة تبرز أدوارها لهذا بات من الضروري على أي مدقق الاهتمام بهذه الأوراق باعتبارها ركيزة أساسية لكتابة التقرير.

تشمل أوراق العمل كل من الأدلة والقرائن التي تم تجميعها بواسطة المدقق لإظهار ما قام به من عمل، والطرق والإجراءات التي اتبعها، والنتائج التي توصل إليها، وبواسطتها يكون لدى المدقق الأسس التي يستند إليها في إعداد التقرير وأدلة الإثبات لمدى الفحص الذي قام به، والدليل على اتباع العناية المهنية أثناء عملية الفحص.¹

ب-الهدف من أوراق العمل:

1-دليل العمل المنتهي: أوراق العمل تتضمن الدليل على العمل الذي يؤديه المدقق وكذلك الأساس

للوصول إلى النتائج، وبيان بما إذا كانت المعايير المتعارف عليها في التدقيق قد تم مراعاتها.

2-تقييم الرقابة الداخلية: ذلك أن قوائم الأسئلة الخاصة بتقييم نظام الرقابة الداخلية وجميع أوراق العمل الأخرى الخاصة بنتائج الاختبار تمدنا بدليل على القيام بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بواسطة المدقق، وهذا تنفيذا لمعايير الأداء المهني المتعارف عليها.

3-تنفيذ إجراءات التدقيق: حيث أننا تمدنا بسجل مستمر عن العمل الذي تم تأديته حتى تاريخ الاطلاع²

¹ الصبان محمد سمير، دراسات متقدمة في المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، الاسكندرية، ص377.

² الصبان محمد سمير، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2003، ص306، 307.

4-إعادة النظر في الاختبار: وذلك يعني ضرورة مراجعة أوراق العمل بواسطة جهات مسؤولة ومرتبطة بمعايير الأداء المهني، لتحديد ما إذا كانت هذه الأوراق قد تم إعدادها بطريقة سليمة ومناسبة.

5-إعداد تقرير مدقق الحسابات: حيث أن الأوراق العمل تحتوي على تفاصيل عن سجلات ودفاتر العمل، وكدليل ملموس عن العمل الذي أنجز، والتوصيات التي تم استخراجها من هذه الأوراق.

6-إعداد الإقرارات الضريبية: أو أية إقرارات أخرى تطلبها الدولة أو جهات أخرى.

7-دليل للتدقيق في السنوات القادمة: فمن المؤلف أن يبدأ مدقق الحسابات قبل البدء في التدقيق الميداني بدراسة أوراق العمل للسنة الماضية.

8-خدمات إدارية: حيث أن أوراق العمل تحتوي بيانات مفيدة، في حالة ما إذا طلب من المدقق أداء بعض الخدمات الإدارية.

9-الدفاع عن أي خلاف: ومن ثم تظهر أهميته أن تبين أوراق العمل بوضوح الإجراءات المتبعة، والنقطة المتعلقة بأية خلافات مع العميل أو موظفيه.

ج-أنواع أوراق العمل:

1-الملف الدائم: يحتوي الملف الدائم عن العناصر التالية:

1-1عموميات: تشمل كل ما يتعلق بعقود التأسيس وعدم الأسهم وتوزيعها بين المساهمين، مع بيان حصة كل مساهم، والنظام الداخلي للمؤسسة، ومل ما يصف عملياتها وأنشطتها ومراحلها والخريطة التنظيمية مع ذكر أسماء ومراكز الأشخاص المسؤولين داخلها.

1-2- وثائق تتعلق بنظام الرقابة الداخلية: يشمل هذا البند كل التقارير المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية للسنوات الماضية مع تقديم وصف دقيق لمقوماتها ومدى الالتزام بإجراءاتها على مستوى المديرية والوظائف.

1-3- الحسابات السنوية والتقارير: يحتوي هذا العنصر على كل الحسابات المتعلقة بالمؤسسة من موجودات ومطالب وحسابات النواتج والأعباء وحسابات النتائج وبرامج التدقيق بالنسبة للسنوات الثلاثة الماضية. وكذا التقارير العامة والخاصة والاستثنائية المتعلقة بحسابات المؤسسة.

1-4- التحليل الدائم للحسابات: من المفيد للمدقق الاحتفاظ بما بغية مقارنتها بالسنوات السابقة وأخذ معطيات السنة الحالية كسنة للمقارنة.

1-5- كل ما يتعلق بالجانب الجبائي والاجتماعي: يحتفظ المدقق كل الوثائق المتعلقة بالجانب الجبائي والاجتماعي للمؤسسة وهذا نظرا لأهميتها.¹

1-6- كل ما يتعلق بالجانب القانوني: أي ما يتعلق بالجزء القانوني للمؤسسة، مثل محاضر الاجتماع لمجلس الإدارة وكذا عقود المؤسسة كعقد التأمين، والوثائق المتعلقة بالتقارير القانونية.

2- ملف الدورة الحالية: (الملف الجاري): هذا الملف تحتوي على:²

- نسخة من كتاب التعيين وأسماء المدققين السابقين ونسخة عن كتاب الجاملة المهني.
- صورة عن الخطابات المتبادلة بين العميل والمدقق.
- تقرير المدقق عن نتيجة فحصه لنظام الرقابة الداخلية.
- برنامج التدقيق العام الحالي.

¹ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 129-130.

² خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الناحية، العملية، دار وائل للنشر، عمان، 1999، ص 213.

- ميزانية المراجعة.
- تحليل المصروفات والإيرادات إلى عناصرها المختلفة.
- ملخص سجل الملاحظات وقيود التسوية اللازمة.
- الموجودات والمطلوبات واحتساب قيمتها.
- ملخص اجتماعات الهيئة العامة ومجلس الإدارة أثناء العام الحالي.
- محاضر الجرد المختلفة.
- صورة عن التقرير النهائي.

د-معايير إعداد أوراق العمل: لقد حاولت الهيئات المهنية وضع بعض المعايير لتوحيد طريقة إعداد أوراق

العمل، وللتأكد من إجراءات التدقيق، داخل المؤسسة قد طبقت.¹

ومنه نجد أن المعايير الشائعة لإعداد أوراق العمل هي:

- يجب أن يكون لكل عنصر في أوراق العمل، هدف مرتبط بالمهام التي يقوم بها المدقق كما يجب أن يكون هذا الهدف واضحاً للجميع.

- عدم ترك أية أسئلة، أو علامات استفهام أو أي نقاط أو ملاحظات غير كاملة في أوراق العمل.

- وجود سجل لتحديد الأعمال التي كان يجب القيام بها لولا التسلسل الموضوعي للتنفيذ ثم التأشير في هذا السجل أمام جميع الأعمال التي تم الإنتهاء منها.

- يجب أن تظهر في أوراق العمل ، أية تعديلات أو تسويات ، يعدها المدقق ، بحيث تصبح هذه الأوراق أو

أية معلومات أخرى تتضمنها أوراق العمل ، ويجب أن يتم عمله، و ذلك في صيغة واضحة و سهلة.

¹ محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، مرجع سبق ذكره، ص208.

- يجب أن يكون لأوراق العمل عنوان، يتضمن اسم العميل، و الفترة التي تم تدقيقها و ما يجب عمله، و أخيراً مكاناً لتوقيع الشخص الذي أعد ورقة العمل، و تاريخ إعدادها.

المطلب الثالث : التقرير النهائي كأساس لعملية إتخاذ و ترشيد القرارات.

لقد ظلت كلمة شهادة مستعملة للدلالة على تقرير المدقق إلى أن بدا التحول إلى لفظ تقرير كما هو معروف في أنحاء العمل، أما سبب التحول فهذا يرجع إلى أن الشهادة تعتبر إعلاناً كتابياً عن حقيقة واقعة¹.

ب-تعريف التقرير : إن التقرير يعتبر ضرورة يجب على المدقق إعدادها، و يبين فيه رأيه المحايد المستقل في القوائم المالية ككل، كما يعتبر الركيزة الأساسية التي تعتمد عليها الجهات المختلفة التي يخدمها المدقق مثل المصالح الضريبية، و المستثمرين و المقرضين و رجال الإقتصاد و غيرهم لأن هذه الفئات تولي تقرير المدقق عناية فائقة حيث تعتمد عليه قراراتها و رسم سياستها الحالية منها و المستقبلية، حيث يوجه التقرير إلى الجهة التي قامت بتعيين المدقق أو تكليفه للقيام بعملية التدقيق أي إلى مالك المؤسسات الفردية أو إلى مجلس الإدارة في شركات الأشخاص أو المساهمين ممثلين بالهيئة العامة للمساهمين في شركات الأموال².

أ-أنواع التقارير :

1-تقارير من حيث درجة الإلزام :

¹ عبد الرؤوف جابر، الرقابة المالية و المراقب المالي من الناحية النظرية، دار النهضة العربية، بيروت، 2004، ص 134.
² خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية و العملية، مرجع سبق ذكره، ص 89.

1-1 تقارير خاصة : هي تقارير مرتبطة بمهام محددة وخاصة مثل تقارير المؤسسات الفردية و شركات الأشخاص و أيضا مثل التدقيقات الجزئية كتقييم الشهرة¹.

1-2 التقارير العامة : هي تقارير تعد وفقا للقوانين المنظمة للشركات و التي تلزم الشركات المساهمة بتدقيق حساباتها من قبل مدقق خارجي و غالبا ما يطلق على هذا النوع من التقارير ، تقارير الميزانية .

2-تقارير من حيث المحتوى :

1-2 التقرير القصير : هو تقرير عادي مختصر متعارف عليه بصورة موحدة في معظم البلدان المتقدمة محاسبيا ، ويتكون من جزئين أو فقرتين هما : فقرة النطاق و يبين مدى عملية التدقيق و شمولها و أغراضها ، و فقرة الرأي و فيها يقوم المدقق بإبداء رأيه الفني في القوائم المالية ككل و يعطي هذا التقرير إذا لم تكن هناك ملاحظات بالمرة أو لم تكن كثيرة.

2-2 التقرير المطول : يسمى كذلك لأنه يسهب في شرح أمور لا يرد ذكرها في التقرير القصير ، و يعد المدقق هذا النوع من التقرير و يقدمه للإدارة فقط لأنه يحتوي على معلومات لا تهم سوى الإدارة.

3-تقارير من حيث إبداء الرأي :

1-3-الرأي المطلق : و يصدر هذا الرأي عندما لا يجد المدقق أية ملاحظات أو إقتراحات أثناء قيامه بعملية التدقيق تؤثر على صحة القوائم المالية ،أي أن القوائم المالية ممثلة لواقع المؤسسة.

3-2-الرأي المتحفظ : ويصدر هذا الرأي عند وجود بعض التحفظات من ملاحظات و اعتراضات ، و هنا لا بد من ذكر موضوع التحفظ من الأهمية لمكان بحيث يؤثر على صحة البيانات إلى درجة كبيرة فلا بد من الإمتناع عن إبداء الرأي¹.

¹ عبد الرؤوف جابر ، مرجع سبق ذكره ، ص 144.

3-3 الرأي المضاد أو المعاكس : يصدر عندما يتأكد المدقق من أن القوائم المالية لا تمثل الواقع الصحيح للمؤسسة.

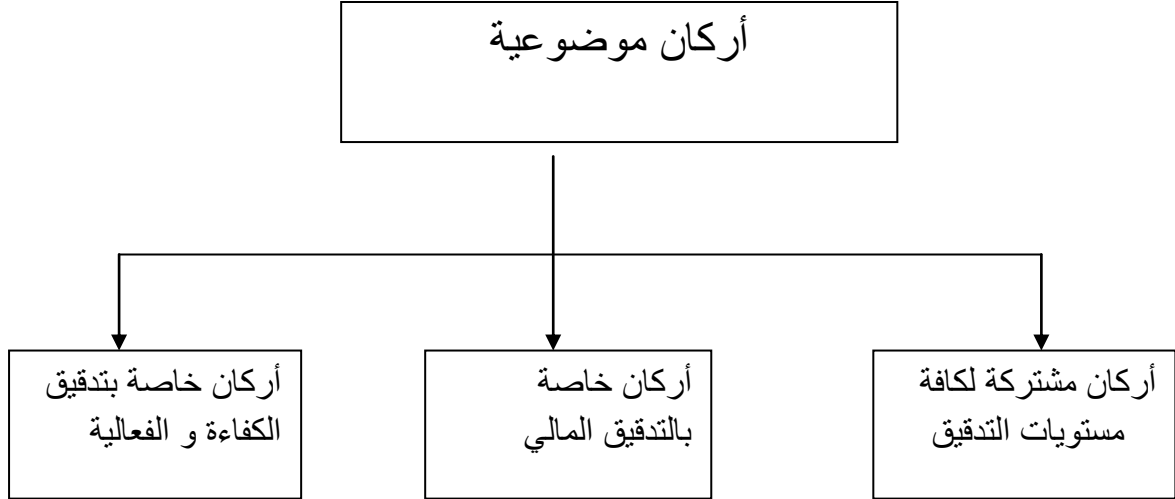
4-3 الإمتناع عن إبداء الرأي : ويصدر عندما لا يحصل المدقق على أدلة و قرائن الإثبات كافية لإبداء رأي فني محايد في القوائم المالية.

¹ عبد الرؤوف جابر ، مرجع سبق ذكره ، ص 145،146.

ج-أركان إعداد التقرير :

1-أركان موضوعية :

الشكل رقم (03) : الأركان الموضوعية لإعداد التقرير



المصدر : محمد السيد سرايا، أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الشامل ،الإطار النظري ،المعايير و القواعد، مشاكل التطبيق العملي ،

المكتب الجامعي الحديث ،الإسكندرية، 2007ص 309.

الشرح :

-القواعد المشتركة لكافة المستويات :

- القيود المفروضة على المدقق.
- تحديد موضوع التقرير.
- الوقت المناسب لإصدار التقرير.
- إبداء الرأي حول أي مخالفات للنظم و اللوائح.
- المتطلبات اللغوية في التقرير.

-القاعدة الخاصة بالتدقيق المحاسبي :في هذا المجال على المدقق مراعاة الظروف المحيطة و منها الظروف التي يحتفظ بها المدقق في رأيه على القوائم المالية ،أي أنه يقوم بإصدار رأي نظيف أو غير متحفظ ،و ظروف تستدعي التحفظ في رأيه بالنسبة للتقرير المالي ،وظروف تستدعي إصدار أي مهني معارض و أخرى تستدعي الامتناع عن إعطاء رأي مهني في التقارير.

-قواعد خاصة بتدقيق الكفاءة و الفعالية :

■ التقييم و التوجيه البناء في التقرير.

■ الإقتراحات و التوصيات اللازمة في التقرير.¹

2-أركان شكلية : لابد أن توفر النواحي الشكلية التالية في تقرير المدقق بالإضافة إلى النواحي الفنية أو الموضوعية :²

-يجب أن يكون التقرير وثيقة رسمية مكتوبة ، حيث يجب أن ترسل البيانات مع تقرير مدقق الحسابات إلى كل مساهم بالبريد المسجل ، و يقدم التقرير إلى الهيئة العامة.

-يجب أن يكون التقرير موجهًا لجميع المساهمين و ليس لفئة أو جماعة معينة.

-يجب أن يتضمن التقرير الفترة المالية التي تمثلها القوائم المالية الختامية.

-يجب أن يكون التقرير موقعًا عليه من قبل المدقق و مؤرخا ، و يؤرخ التقرير عادة بتاريخ انتهاء عملية التدقيق أو تاريخ نهاية السنة المالية للمؤسسة.

¹ محمد السيد سرايا ،مرجع سبق ذكره ،ص 310 و ت.
² عبد الرؤوف جابر،مرجع سبق ذكره،ص141-142.

- يجب أن يكون التقرير مكتوبا بلغة سهلة ، بحيث يمكن للقارئ فهمها، و أن يضمنها عبارات قاطعة لا تحمل أكثر من معنى واحد ، لا لبس فيها و لا تأويلات.

- يجب أن يقوم المدقق بتلاوة تقريره في اجتماع الهيئة العامة.

د-المستفيدون من نتائج التدقيق في إتخاذ و ترشيد قراراتهم:

تعد أهمية التدقيق المحاسبي لكونه أداة رقابية فعالة تعمل على خدمة الفئات التي تستخدم القوائم المالية و تعتمد عليها في رسم السياسات و اتخاذ قرارات إستراتيجية و من هذه الفئات :

1-إدارة المؤسسة (الإقتصادية):و تعتبر المستفيد الأول من عملية التحقيق المحاسبي ، فهي تطلعنا على النقائص الموجودة في نظام الرقابة الداخلية و اتخاذ القرارات المناسبة على ضوء معطياتها.

2-المستثمرون : تمكنهم نتائج التدقيق المحاسبي من اتخاذ قراراتهم بشأن الإستثمار في المؤسسة أو عدم المغامرة بأموالهم.

3-المؤسسات البنكية و الدائنون و الآخرون : يعتبر تقرير المدقق هام لمختلف المتعاملين في المؤسسة و درجة السيولة ، لإتخاذ القرار المناسب في كيفية التعامل في المؤسسة مستقبلا.

4-إدارة الضرائب : و هذا لمعرفة حجم الوعاء الضريبي الحقيقي الخاضع للضريبة بناء على نتيجة المدقق الداخلي.

إذن إن التدقيق المحاسبي هو أداة مستقلة من داخل المؤسسة للحكم و التقييم لخدمة أهداف المؤسسة ،
و ذلك بالتأكد من دقة البيانات المحاسبية المستعملة في الدفاتر و السجلات و التي يعتمد عليها في اتخاذ
القرارات و رسم السياسات و متابعة تنفيذها و القيام بتحليل البيانات تحليلًا سليماً ، أي أن التدقيق
المحاسبي يهدف إلى مساعدة مركز القرار في المؤسسة و تزويدها بالتحاليل الموضوعية و تقديم توصيات
حوله

خاتمة الفصل :

من خلال دراستنا لهذا الفصل نستنتج أن المؤسسة تركز على تقنيات ذات طابع شامل و هي عبارة عن مجموعة من المعايير ، الإجراءات الأهداف و الأنظمة، و لضمان فعالية و تطبيق هذه الإجراءات لابد من وجود وظيفة تعمل على ذلك و التي تتمثل في التدقيق المحاسبي و للمساعدة في عملية إتخاذ القرار ، إن التدقيق يعمل على حماية أصول المؤسسة وأموالها، وكذا تصحيح الإجراءات الرقابة الموضوعية من طرف الإدارة من خلال قيام المدقق الداخلي بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية بالاستعانة بمجموعة من الوسائل وفق مراحل وصولا إلى التقييم النهائي لها بإعطاء نصائح للمؤسسة وتعاليق العمليات المحاسبية والمالية.

كما أن التقرير النهائي للمدقق له أثر كبير على عملية التسيير بالمؤسسة ، بحيث يعتبر كورقة يستعملها المسؤولون في اتخاذ قراراتهم سواء بشأن مستقبل المؤسسة أو حتى بشأن الدخول في مشاريع جديدة .

مقدمة :

نتيجة لأهمية موضع الدراسة و اتساعه ، و بعد الانتهاء من الجانب النظري لابد من ربط هذا الجانب بالجانب التطبيقي ، و بهدف إثبات ما هو عملي من الموضوع فقد تم الإعتماد على الدراسة الميدانية لجمع المعلومات الخاصة بالدراسة و معالجتها ، و تشخيصها بطريقة عملية لغرض تحليل النتائج بالمنهج الإحصائي المناسب ، فقد تم استخدام مختلف أساليب و معايير التدقيق و ذلك بغرض تحليل و اختبار فرضيات الدراسة ، و بالتالي التوصل إلى إستخلاص النتائج.

و بغرض الإلمام بالجانب التطبيقي فقد قسم هذا الفصل إلى مبحثين :

المبحث الأول : عرض شامل حول الشركة الوطنية للكهرباء و الغاز.

المبحث الثاني : كيفية القيام بعملية التدقيق داخل الشركة .

المبحث الأول : عرض شامل للشركة الوطنية للكهرباء و الغاز

سوف يتم التطرق من خلال المبحث إلى المؤسسة المبحوثة ،التركيز على اللوحة التاريخية للمؤسسة و تاريخ إنشائها و مختلف المصالح بها.

المطلب الأول : تقديم الشركة الجزائرية للكهرباء و الغاز.

أنشأت الشركة الوطنية الجزائرية سونلغاز بمقتضى الأمر 6959 المنشور في الجريدة الرسمية الصادرة في الأول أوت 1969 و حلت محل كهرباء و غاز الجزائر التي حلت بنفس المرسوم.

وقد أنشأت حسب قوانين التأمين الجزائرية سنة 1947 و منذ إنشائها قامت المؤسسة بزيادة بيع الطاقة بتجهيز و صيانة الآلات الكهرومنزلية و الغازية ، و سهرت على إستغلال الغاز و الكهرباء و الغاز الطبيعي ، و منذ مرحلة الإستقلال سنة 1962 عرفت الجزائر طيف تسخير جهودها لإعادة تنظيم اقتصادها للإستجابة لمختلف الحاجيات الاجتماعية و ذلك بقيام الشركة الأولى باقتناء تجهيزات و معدات و أشغال كبرى خلال الفترة من 1962 إلى 1967 بتخفيض تسعيرة الغاز بنسبة 50% لتشجيع الإستهلاك المحلي و في فترة 1967 إلى 1969 كان قرار إحدى أهداف هذا المخطط الثلاثي لإنعاش التنمية¹.

و بناء على الطلب المتزايد على خدمات المؤسسة قامت سنة 1973 بإعادة تشكيل قواعدها و منشأتها لتنتقل الطاقة الإنتاجية للمؤسسة من 624 ميغاوات سنة 1969 إلى 1200 ميغاوات سنة 1974 و ذلك بفضل المراكز الحرارية المتواجدة في كل من عنابة ، وهران بالإضافة إلى المولدات الغازية الموجودة في الجزائر ، تقرت ، غرداية ، حاسي مسعود و أرزيو.

* و في سنة 1978 طورت المؤسسة خدماتها على التكيف في هيكلتها بإنشائها للوسائل ذاتية الانجاز و لتحقيق أهداف المخطط الوطني بإعادة تهيئة الكهرباء بغية تلبية الحاجات حوالي مليون و مائتي مشترك ، و استحدثت خطوط جديدة قدر طولها ب : 60000 كلم ، و في عام 1983 أنشأت مؤسسات فرعية

¹مجلة سونلغاز وخبراء الطاقة ص 72.

مستقلة خلفا لوحداث الأشغال ، تخصص كل واحدة منها في ميدانها لتكون بذلك قادرة على الإستجابة لمتطلبات الاقتصاد الوطني و هذه المؤسسات هي :

1-مؤسسة إعادة تهيئة الكهرباء.

2-مؤسسة تثبيت الخطوط ذات التوتر العالي .

3-مؤسسة أعمال الهندسة .

4-مؤسسة الأعمال الصناعية .

5-مؤسسة صناعة المعدات الكهربائية و آلات القياس و الرقابة.

و شركة سونلغاز هي مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي و تجاري و التي تحتكر لحساب الدولة النشاطات التالية :

1-إنتاج ، نقل و توزيع الكهرباء.

2-نقل و توزيع الغاز.

و كذلك تلتزم ب:

*تلبية كل طلب على الكهرباء و الغاز ضمن الشبكة الموجودة بنوعية و انتظام في الخدمة.

*ضمان القيام ببرامج تطوير الهياكل القاعدية الكهربائية و الغازية و خاصة ببرامج إيصال الكهرباء

و التوزيع العمومي للغاز.

*تطبيق المساواة في المعالجة لكل الزبائن.

إلا أنه و في إطار التحولات الاقتصادية التي طرأت مؤخرا تحولت مؤسسة سونلغاز من شركة ذات طابع صناعي و تجاري إلى مؤسسة ذات أسهم ، و هذا بموجب مرسوم رقم 201 المؤرخ بتاريخ 22 ذي القعدة 1422 الموافق ل 5 فيفري 2002 .

طرق جديدة سواء في المجال التنظيمي أو المجال التسييري ، فأصبحت بذلك عبارة عن مجمع يضم شركات كانت سابقا عبارة عن مديريات مركزية ، فضمنت بذلك ديمومتها وفق ما يقتضيه الواقع الاقتصادي للمعاش.

للمؤسسة ثروات مادية و فيزيائية تتمثل هذه الأخيرة في منشآت الانتاج ، النقل ، التوزيع و كذلك المنشآت القاعدية التابعة لها مثل مقرات الوحدات ، نقاط استقبال الزبائن ، و نظرا للتنظيم الهيكلي الذي تتميز به مؤسسة سونلغاز فقد تمكنت هذه الأخيرة من الصمود في وجه التغيرات التي عصفت بالعديد من المؤسسات الوطنية و الدولية حيث مكنها التنظيم من إثبات جدارتها على مستوى المتوسط و ذلك في الإطار ما يعرف باقتصاد السوق و تماشيا مع التحولات السابقة الذكر عمدت المؤسسة إلى إنتهاج ما يلي :

❖ فيما يخص الغاز:

-شبكة النقل تتكون من 4061 كلم من القنوات ذات الضغط المرتفع.

-شبكة التوزيع تتكون من 14025 كلم من القنوات ذات الضغط المتوسط و المنخفض.

❖ فيما يخص الكهرباء:

-07 مراكز للمحركات البخارية بطاقة إجمالية تقدر بحوالي 275 مراكز إجمالية.

-مجمع إنتاج يضم 04

-مولدات الديازال متواجدة في الجنوب و تمثل 184.

-08 موانع إنتاج بمحركات غازية بطاقة إجمالية 2349.

إذ أن هناك طاقة إنتاج إجمالية للكهرباء ب: 5548

*شبكة النقل تتكون من 12236 كلم من الخطوط ذات التوتر العالي 60.220 تربط بين 138 محطة.

شبكة التوزيع على الزبائن ذات التوتر المتوسط 5.510.30 و ذات التوتر المنخفض 380.220 تتكون من

¹ 173467 كلم .

¹مجلة سونلغاز و خبراء الشركة.

المطلب الثاني : تقديم مديرية توزيع الكهرباء و الغاز بولاية مستغانم.

مديرية توزيع الكهرباء و الغاز فرع مستغانم باختصار و هي إدارة فرعية تابعة لشركة توزيع الكهرباء و الغاز في الغرب ،يقع مقرها في طريق ميناء مستغانم.

مهمتها :

صيانة و تشغيل و تطوير شبكات الكهرباء و توزيع الغاز ، و ضمان سلامة و جودة و استمرارية الخدمة في كل ولاية.

أعمالها:

-التكيف مع شبكات اليوم و مع التكنولوجيات الجديدة و المتجددة للحفاظ باستمرار بما يتماشى مع احتياجات العملاء .

-تأمين البنية التحتية من جهة ، و اتجاهات الاستهلاك ، خاصة استهلاك الطاقة الاستيعاب للشركة و المحطات الفرعية و تأمين الخطوط لتجاوز الظروف ، و من جهة أخرى تنمية الإنتاج و الحوادث الكبيرة -رضا الزبون بأفضل الشروط المطلوبة بتزويد العميل بالغاز و الكهرباء.

-المساهمة في بناء سياسة اجتماعية تتفق مع قيمتنا و أهدافنا.

-المرافقة و الدعم و ذلك في إطار برنامج التنمية وفقا لمهام المديرية.

-متابعة تطورات المنظمة على التكيف المستمر مع التغيرات و الحقائق الجديدة في سوق الكهرباء و الغاز

الترتيب :

تغطي مديرية توزيع الكهرباء و الغاز لمستغانم 32 بلدية بعدد سكاني إجمالي 860.000 تتكون من :

8-وكالات تجارية ، 4 لخدمات استغلال الكهرباء و 4 لخدمات استغلال الغاز.

- DD مستغانم تدير 156024 عملاء الكهرباء و 50096 عملاء الغاز.

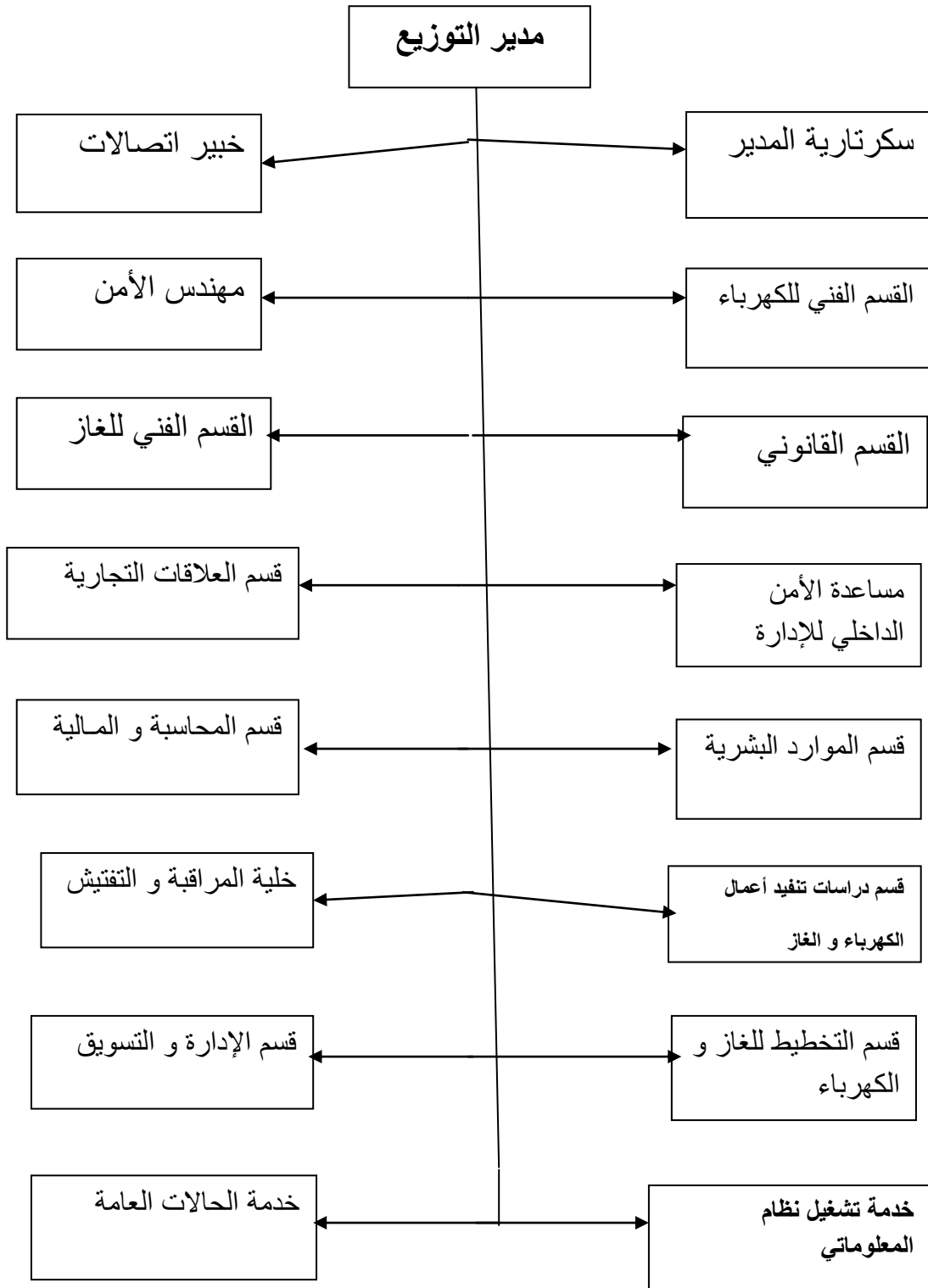
-في نهاية ديسمبر 2013 ، DD مستغانم حققت رقم أعمال الكهرباء 2217M/DA

- DD مستغانم تسيير و تشغيل 1999 KMS شبكة MT و 3391 kms شبكة BT.

-DD حققت أيضا رقم أعمال من الغاز 230 M/DA ، و لديها أيضا 825 ، من شبكات الغاز.

-بلغ العدد الكلي لعمال DD مستغانم في ديسمبر 2013 إلى 436 موظف من بينهم 132 مدير.

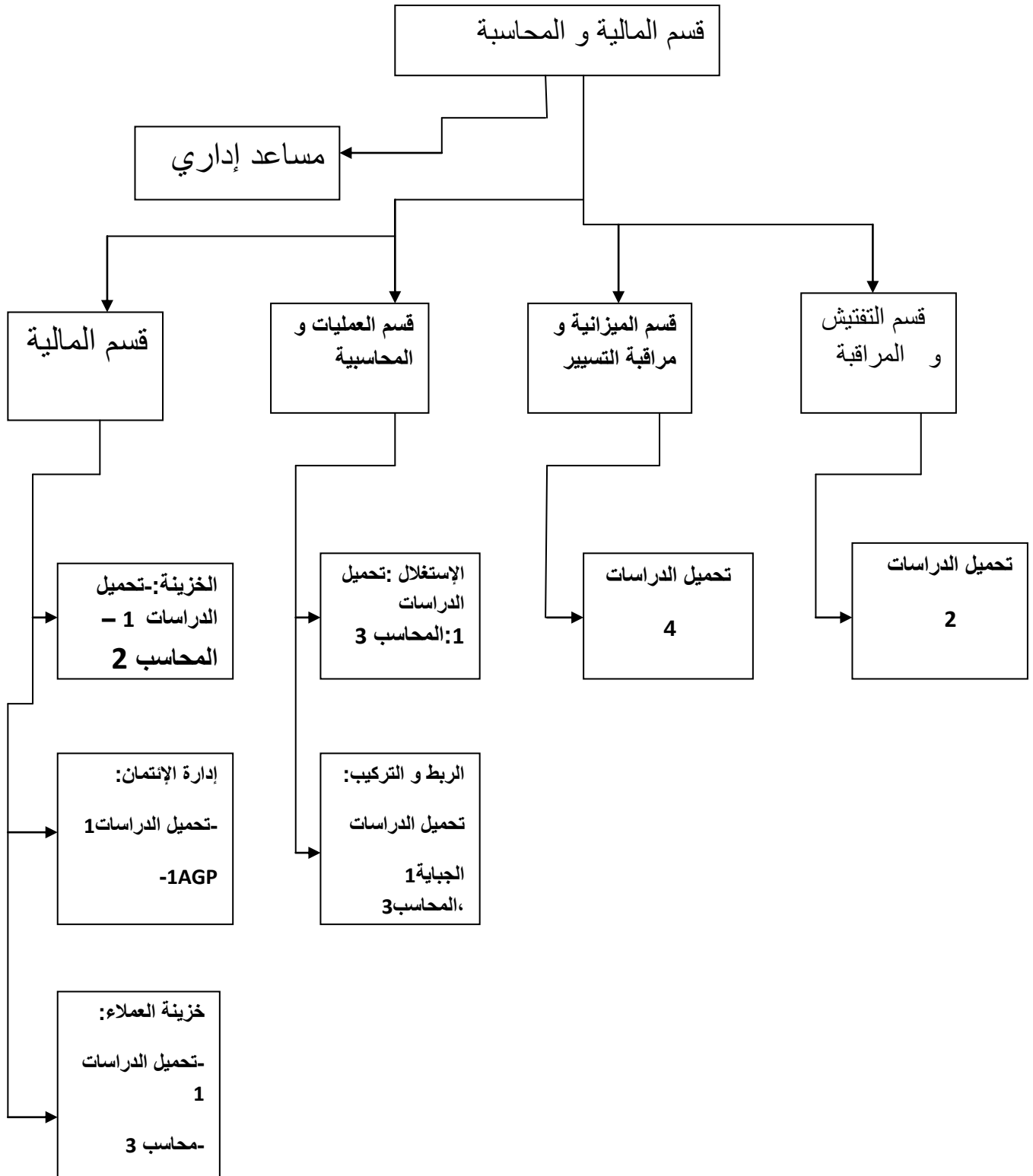
المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي للمديرية



الشكل رقم(04) : الهيكل التنظيمي لمديرية توزيع الكهرباء و الغاز

المصدر : وثيقة داخلية خاصة بالمؤسسة

❖ منظمة قسم المالية و المحاسبة :



الشكل رقم (05) : هيكل قسم المالية و المحاسبة

المصدر : وثيقة داخلية خاصة بالمؤسسة

1/قسم المالية و المحاسبة :

❖ المهمة و المسؤوليات :

● قسم المالية :

-ضمان القوانين اللامركزية.

-متابعة حسابات أمين الخزينة و مراقبة الحسابات البنكية و البريدية .

-وضع توقعات التدفقات النقدية على المدى القصير.

-تنفيذ التسويات المصرفية ccp

-متابعة قواعد و قوانين الأسواق (إدارة الالتزامات)

-مركزية الخزينة.

-تحل الصحف و بيانات إدارية و خدمة التشغيل DFC للمحاسبة.

2/قسم الميزانية و مراقبة التسيير :

-إعداد الميزانية السنوية DDU.

-إعداد لوحة القيادة و تقرير نشاطات DD.

-إنتاج معايير الامتياز و العلاقات مع CREG.

3/قسم العمليات المحاسبية :

3-1 الإستغلال :

-التأكد من تحقيق و مراقبة العمليات المحاسبية.

-ضمان السيطرة على القيود المحاسبية المتعلقة SGC و P40.

-مراقبة صناديق الوكالات.

-تقديم حسابات الصناديق .

- الحفاظ على الكتب القانونية.

3-2/الربط و الترتيب :

-تفسير النتائج المحاسبية لل DD.

-توفير و ضمان و تبرير إجراءات الحسابات.

-توفير النشاط المالي اللامركزي.

-إبقاء ملف رأس المالي أو الملكيات.

-ضمان إرتباط مع مكاتب المحاسبة الأخرى و مقرر SD.

-الإشراف (طريقة الملكية أو طريقة خارجية) قوائم الجرد (الأسهم ، الإستثمارات و العملاء إلخ)

4/قسم التفتيش و المراقبة :

مسئولة عن الإمتثال لنقل الأنشطة و دعمها في المعايير التنظيمية المطلوبة و تعمل على :

-إدارة العمل.

-إدارة العملاء .

-قبض و تقريب الحسابات.

-احترام الإجراءات.

-مراقبة الصندوق.

المبحث الثاني :مسار التدقيق لشركة سونلغاز

سوف يتم التركيز من خلال المبحث إلى العملية الحساسة بالمؤسسة ألا و هي عملية التدقيق و مختلف

المراحل المعقدة في ذلك لجعها أكثر جدوى و أهمية.

المطلب الأول : أهداف و مبادئ التدقيق داخل الشركة.

لكي تقوم خلية التدقيق الداخلي بدورها بشكل فعال ، من الضروري وضع برنامج لتدقيق الحسابات و التي هي عملية لصالح الإدارة.

إن الهدف الأساسي للتدقيق الداخلي للشركة هو الوقاية و كشف جميع الحقائق التي قد تؤثر على مردودية المؤسسة.

يجب أن يحصل مدقق الحسابات على دعم الإدارة و ذلك بمنحه الحرية في تدقيق الحسابات الداخلية ، لإعطاء تقييم مستقل لجميع الإجراءات و العمليات.

لا تقتصر هذه المهمة على تدقيق الحسابات و البيانات المالية ، بل يتطلب تقييم الرقابة الداخلية داخل الشركة.

ومن أهداف التدقيق الداخلي للشركة نجد :

- تدقيق و تقييم مدى كفاية الضوابط المحاسبية و المالية.
- ضمان الإمتثال للإجراءات و التسهيلات.
- ضمان الإمتثال لمحاسبة الأصول و الموارد المستخدمة لتجنب الخسائر.
- ضمان مصداقية المحاسبة (الميزانية) و غيرها من الوثائق التي تصدرها الشركة.
- ضمان كفاءة الموظفين في أداء المهام المختلفة.
- تنفيذ مراقبة متكررة في جميع هياكل المؤسسة.
- إجراء تحقيقات خاصة بناء على طلب الإدارة.

و لجعل خلية التدقيق الداخلي بالمجمع أكثر عملية و مصداقية ، من الضروري تذكر جميع النقاط المتعلقة بهذه المهمة و على رأسها المبادئ العامة لهذه الخلية بالمؤسسة و نذكر منها :

1-التدقيق الداخلي للحسابات هو فحص أو تدقيق منهجي لأنشطة المؤسسة قائم على غايات أهمها

*تحديد صعوبات العمل فيما يتعلق بالاستعمالات الغير مقتصدة و غير فعالة.

*تقديم و توصيات لتحسينها.

2-المجال المغلق يمكن أن يكون أكثر أو أقل إتساعا:

-جميع الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة.

-قطاع عمل (إدارة ،مؤسسة ،وظيفة ،.....)

3-التدقيق يمكن أن يركز على الأنشطة ،الإجراءات ، النتائج.

4-مؤشرات قياس النشاط أو الأداء التي وضعت على مستوى المؤسسة أو على مستوى أكثر حساسية

مثل منصب العمل

5-المدقق يدقق النتائج من حيث مبادئ الانتظام و الالتزام و الكفاءة و الفعالية و الملائمة.

المطلب الثاني : منهجية عمل التدقيق داخل المؤسسة.

منهجية التدقيق الداخلي بالمؤسسة تشمل ثلاث مراحل :

أ-التخطيط.

ب-التنفيذ.

ج-التقرير.

أ-التخطيط : لتنفيذ المهمة بأكبر قدر ممكن من الفعالية و الحد من مخاطره ، يجب على المدقق أن يقوم بالتخطيط السليم و تكون عملية التخطيط كالتالي :

1-أخذ المعارف العامة :

1-1-الاجتماع الأولي مع مسؤولي الوحدة الخاضعة للتدقيق :

-الاستفسار حول أهداف عملية التدقيق ، مسؤوليات مدقق الحسابات و طرق و جدول زمني للعمل المحدد.

-الاستفسار عن إمكانية الحصول على المعلومات في الوحدة.

2-1-الوثائق : يجب جمع الوثائق الشاملة عن الوحدة و بيئتها (نصوص و بيانات ، ميزانية)، جمع

المعلومات المقدمة من طرف الوحدة و المعلومات المتاحة (التدقيق السابق) ، المعلومات العامة التي تم جمعها من مراكز موثوقة أو من مؤهلين .

3-1-زيارة الموقع : في الواقع هذه الزيارة تسمح للمدقق بأن يتغلب على العمل على مواضيع مجردة أو معلومات نظرية ، هذه الزيارة يمكنها إثارة ملاحظات تساعد في إعداد التقرير.

4-1-وصف الوحدة بتدقيق حساباتها :

عموما يتم دراسة :

-القوانين و الأنظمة .

-لمحة تاريخية .

-الغايات و الأهداف.

-الهياكل.

-الموظفين.

-النظام المعلوماتي و التسيير.

-الرقابة الداخلية (حماية الأصول)

-إنتاجية رأس المال و الموظفين.

5-1-التعرف على أنظمة التسيير الرئيسية و المسائل الهامة : هذا يؤدي إلى الفحص الأولي من

حيث نقاط القوة و الضعف التي تعانيها الوحدة.

1-6-قراءة التقارير و الموجودة : و التي تتمثل في :

-التقارير الواردة من عمليات تدقيق حسابات سابقة ، التي تساعد على ضمان الامتثال التام للنتائج و التوصيات ، يجب على المدقق أن يكون قادرا على الحكم إذا ما إضطر إلى إعادة النظر في قضايا درست من قبل.

-تقرير التدقيق الداخلي ، يجب على المدقق تحديد كيف يمكن الاعتماد على هذا العمل.

1-7-وضع معايير لتدقيق الحسابات :

هذه المعايير هي أساسا تلك المستخدمة في الوحدة لتسيير أنشطتها ، و يجب أن تكون قليلة العدد و تستجيب لمواصفات موضوعية.

المدقق قد يواجه ثلاث حالات و هي :

-المعايير التوجيهية قد تم تحديدها من قبل ، و سيتم استخدامها في المهمة.

-المعايير التوجيهية قد تم تحديدها ، لكن ليست كافية و سوف يقترح توصيات في هذه الحالة.

-معايير ليست معروفة ، المدقق سوف يقوم بالتعاون مع المسؤولين في الوحدة بإعداد معايير معمول بها ، من خلال إظهار تحليلات مهنية.

إن مصادر المعايير يمكن أن تكون :

-الأهداف و السياسات للوحدة.

-الميزانيات و الخطط.

-النتائج السابقة .

-معايير تحددها التكنولوجيا.

-دراسة مقارنة.

-الحكم المهني للشخص الذي أصدر التقرير.

8-1-مصادر المعلومات الملائمة :

يجب على الوحدة إنشاء نظام معلومات ، يستخدم جميع البيانات الإحصائية و المالية اللازمة ، ووضعه تحت إشراف المدقق.

غياب المعطيات للأسف لا يزال يتكرر في الممارسة العملية ، لذلك المدقق يضطر لإعادة إنشاء البيانات لقياس الأداء.

9-1-تحديد نطاق عملية التدقيق : المجال مفتوح كلياً للتدقيق و هذا يؤدي بالضرورة إلى التأكيد على أهداف التدقيق ، كما أن نطاق التدقيق يجب أن يكون معروفاً في ختام المرحلة الأولى.

2-تنظيم المهمة:

1-2-إختيار فريق العمل :

يجب على الموظفين المكلفين بالعمل في عمليات التدقيق امتلاك خبرات متعددة التخصصات.

2-2-ميزانية الوقت ، و الجدول الزمني للمواعيد:

التنظيم الجيد للمهمة يتطلب :

-تقدير للوقت الإجمالي المطلوب لإتمام عملية التدقيق (تقسيم الوقت حسب برنامج التدقيق).

-تقدير و اختصاصات الأشخاص الذين ينتمون إلى فريق عمل التدقيق.

-تحديد تواريخ المواعيد الرئيسية (العرض الشفوي و تسليم التقرير).

3-استنتاجات التخطيط :

3-1-ملاحظات عامة : هي وثيقة داخلية، تلخص عرض رحلة "التخطيط" بانجاز و اختصار ، كما تسهل عملية صنع القرار.

3-2-رسالة مهمة :عادة ما تكون وثيقة تعاقدية و وضعت بين المدير العام و خلية التدقيق، تحتوي على العناصر الأساسية للعقد مع الهدف المحدد للمهمة و الجدول الزمني للعمل.

ب-التنفيذ: مرحلة التنفيذ تشمل تقييم الأنظمة و الإجراءات لتحديد و جمع الأدلة الكافية لإبداء الرأي للإمثال و الكفاءة و الفعالية لعمليات الوحدة.

الأنظمة الأكثر أهمية قد تم تحديدها من خلال المعارف العامة ، و يجب معرفة كيفية ترجمة هذه التحاليل إلى أهداف مراقبة و برنامج التدقيق التفصيلي هو الوثيقة المناسبة للقيام بذلك ، فمن الضروري التمييز بين :

1-عمليات أو أنشطة ذات طبيعة متكررة و هنا الحكم على الكفاءة التشغيلية يتم من خلال إجراء تقييم للنظام من خلال تقدير عمل النظام عن طريق عينات الدراسة .

2-عمليات أو أنشطة محدودة و يتم الحكم هنا من خلال تقدير تحليل ملف العمليات و التقنيات المستخدمة.

ج-التقرير :

-تبليغ النتائج و التوصيات إلى الإدارة العامة للوحدة و هي المرحلة الأساسية للمهمة، إنها تنتج عرضا مكتوبا في شكل تقرير ، و هو مرغوب فيه عموما على أن يستبقه عرض شفوي.

-العرض الشفوي :في سياق المهمة و نتائجها ، فريق التدقيق يقدم خلال الاجتماع النتائج إلى مسؤولي الوحدة ، يجب أن يكتب تقرير (ملخص)، و هذا ليكون كدليل لكتابة التقرير النهائي ، إن العرض الشفوي يسمح ب:

*تبليغ بدون تأخير المسؤولين المعنيين على النتائج التي توصلت إليها المهمة لتمكينهم في النهاية من أخذ قرارات صحيحة على الفور.

* معرفة و تسجيل الدراسات و مواقف و كذا الحقائق إن وجدت و الإجراءات الموصى بها من قبل مدقق الحسابات.

* للمدقق الحق بالرد على الحجج التي يمكن استخدامها ضده و تقديم معلومات إضافية.

* تجنب الإستجواب عن المزيد من الحقائق المعلنة.

* تحسين الوضع و صياغة التقرير النهائي.

* تحسين العلاقات مع الأشخاص الخاضعين للرقابة.

وينبغي إدراج نتائج عمل مدقق الحسابات في تقرير مكتوب ، زمن المستحسن أن تتبع التقارير قواعد معينة من حيث الشكل و المضمون:

1-قواعد شكلية : من الأفضل تبنى مخطط عام لجميع التقارير ويتكون المخطط كالتالي :

-يتكون الجزء الأول من الملخص التنفيذي على وجه الخصوص .

-يكتب عنوان التقرير و المستفيد منه .

-تذكير سريع لخطوات إنجاز المهمة و حدودها.

-استعراض موجز لشروط تنفيذ المهمة و المنهجية المستخدمة.

-ملخص استنتاجات التقارير.

-تاريخ التوقيع و الغرض من هذا الملخص السماح للمتلقي فهم النتائج المتوصل إليها.

-ملخص التقرير يظهر فوراً بعد الملخص التنفيذي ، يجب أن يحتوي على تفاصيل كافية لتوجيه القارئ بسهولة من خلال التقرير نفسه.

-شرح التقرير.

2-قواعد موضوعية : المتطلبات الرئيسية التالية يمكن الإعتماد عليها :

-المدقق يعرض نتائجه و توصياته إلى الجهات المعنية بالوحدة قبل إصدار التقرير النهائي .

-يصدر التقرير المكتوب و الموقع بعد انتهاء عملية التدقيق، و بدون تأخير.

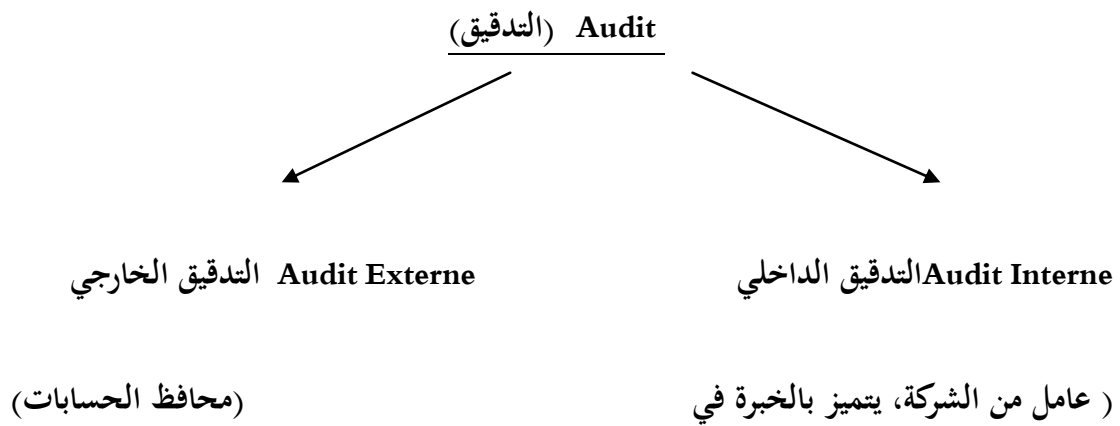
-يحاول التقرير أن يكون موضوعيا ، واضحا ، محددا ، بناء ، فتقرير التدقيق المحاسبي هو نتيجة بالغة الأهمية.

-يجب تجنب الحكم على القيم و الأوصاف التي لا لزوم لها.

-يحاول التقرير أن يكون بناء و يتضمن توصيات بشأن تحسينات ممكنة.

المطلب الثالث : الحالة الميدانية لشركة سونلغاز بولاية مستغانم.

إن التدقيق الخارجي الذي يقوم به محافظ الحسابات ينتمي إلى الشركة الوطنية لتوزيع الكهرباء و الغاز الأم بوهران ، و بما أننا قمنا بدراستنا في فرع من فروعنا فقمنا بإستطلاع ما تمكنا من إستدراجه عن كيفية سيران التدقيق الداخلي و الخارجي لهذه المؤسسة، و هنا محاولة عرض ما تطرقت إليه في شركة سونلغاز :



هذا المجال)

-في الشركة يوجد عدة أنواع من التدقيق :

أ-التدقيق التقني: في سيران الكهرباء و الغاز (يدرس الدراسات التي قام بها مراقب الأشغال)

ب-التدقيق المحاسبي : نأخذ أمثلة من ذلك :

■ التدقيق الداخلي:

1-في مجال الصكوك الغير مسددة.

2-في مجال أجور العمال و الوثائق المرفقة لها.

3- في مجال الفواتير المقاولون الذين يعملون مع الشركة.

■ التدقيق الخارجي .

المراقبة الكلية لمحافظ الحسابات.

أولاً: التدقيق الداخلي في المؤسسة

1- في مجال الصكوك الغير مسددة .

يقوم المدقق الداخلي بالمهام التالية :

- يقوم بمراقبة دفتر الأستاذ

- يقوم بمراقبة جرد السنة الجارية.

- يقوم بعملية مراقبة ملموسة للصكوك و ذلك من خلال التطلع إلى كمية المؤونات المكونة.

- يقوم بعملية فوترة الصكوك حسب قرار مصلحة التجارية لأنها هي الأدرى بالأمر

2- في مجال أجور العمال :

1-2- يقوم المدقق الداخلي للمؤسسة بمراقبة الإثباتات اليومية للأجور.

2-2- يقوم بمراقبة دفاتر الأجور (Livre de Paie).

3-2- يقوم بمراقبة بيان العطل للعمال و ما يكتفي منهم.

4-2- يقوم المدقق بمراقبة الإشتراك الشهري لصالح العمال و خاصة الحق لأرباب العمل (الشركة الأم

سونلغاز SDE). "parce que céest une cotisation importante pour la seciété"

5-2- يقوم بمراقبة التعويضات الشهرية للعمال .

6-2- يقوم بمراقبة مؤونات التعويضات الشهرية للعمال .

7-2- يقوم بالمرافبة لمؤونات تعويضات العطل للعمال.

6mois 2016

6mois 2015

2016 2015

*بعدما أن يعاين المدقق الوثائق التي طلبها من المسير (DRN) و المحاسب من أجل التأكيد على تطابق

الحسابات يصل إلى مرحلة أخرى ، وهي مراقبة ملموسة للوثائق التي حسب بها المسير مؤونة العطل.

و ذلك مثل مؤونات الميديات المستحقة للعمال حسب القانون الداخلي للمؤسسة.

3- في مجال الفواتير :

1- يقوم المدقق بالرجوع إلى دفتر الأستاذ و مراقبة كيفية تسجيل العمليات المحاسبية .. هل هي مطابقة

للنظام المحاسبي SCF و مراعات الحسابات.

2- مراقبة الفواتير (أي فاتورة) هل هي جدية للتسديد المالي (Bon a gagner).

3- يقوم بتحليل المواصفة للفاتورة لأنها يجب أن تحتوي على :

- فواتير للمقاول.
- Bon de Commande، Visé par Budget Comande
- PV Reception.
- Attention Service Fais : العون الذي يتعامل معه يقوم بإعطائه شهادة الموصفة العملة.

*بعدما أن يعاين المدقق الفاتورة التي اخذها (Au pif) يقوم بوضع تقرير حول هذه الفاتورة هل هي مطابقة لمعايير سونلغاز (SONELGAZ).

Apré tout ce que l audit Interne fait une vesure quel que soit positif on negatif par un petit rapport qui justifier leur reserve (delainde traitement) Service de Exploitation de 21 jours.

2-التدقيق الخارجي في المؤسسة :

لا تخلو عن المدقق الداخلية هذه المهمة إلا أن المدقق الخارجي له صلاحيات أوسع و قبل هذا يجب على المدقق أن يكون له عقد أو إتفاقية (عقد بينه و بين المؤسسة).

أ-محافظ الحسابات :

التدقيق الخارجي للشركة يسند إلى محافظ الحسابات كون الشركة عبارة عن شركة وساهمة (SPA)، حيث أن كل وحدة تابعة للمؤسسة لها محافظ الحسابات الخاص بها ، و هذا طبقا للمادة (715 مكرر 04 : المرسوم التشريعي رقم :93-08) المؤرخ في 25 أفريل 1993 حيث تعين الجمعية العامة للمساهمين محافظا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين في جدول المصنف الوطني ،إن محافظ الحسابات يتعامل مع :

-مسؤولي الاستثمار .

-مسؤولي المحاسبة و المالية.

-مسؤولي الموارد البشرية.

من بين مهامه : مراقبة ، فحص ، التأكد من حسابات الشركة و الحالة المدنية ، كما يقوم بالمصادقة على الميزانية و حسابات الشركة ،بعد التأكد منها ، و يقوم بإعداد تقريره و يسلمه لمجلس المديرين.

إن العلاقة التعاونية بين المدقق الداخلي للشركة و محافظ الحسابات منطقية ، فمحافظ الحسابات يطلع على تقارير المدقق الداخلي حيث أنها تساعد في عمله ، كما يحق للمدقق الداخلي الإطلاع على تقارير محافظ الحسابات ، و يستطيع أن يقوم بإعادة عمليات التحقيق التي قام بها محافظ الحسابات و ذلك لإزالة التحفظات.

خلاصة الفصل:

يعتبر هذا الفصل محاولة بسيطة لتحسيد أهم ما تم التطرق إليه في الفصلين النظريين على أرض الواقع ، من خلال دراسة في الجزء الأول من هذا الفصل ، حيث قمنا بتقديم مديرية توزيع الكهرباء و الغاز بمستغانم ، ثم قمنا بعرض كيفية عمل التدقيق داخل الشركة.

تطرقنا إلى دراسة عمل التدقيق الداخلي حيث يقوم به شخص ذو كفاءة من داخل المؤسسة يقوم بدراسة مختلف الحالات و مراقبتها و إيجاد الملاحظات و تصحيحها و نجد أن مديرية الكهرباء و الغاز بمستغانم في و ضعية ملائمة ، أما في ما يخص التدقيق الخارجي فيقوم به شخص من خارج المؤسسة وهو محافظ الحسابات يأتي للحكم على وضعية المؤسسة بالمراقبة الكلية و الملموسة لجميع السجلات و الأوراق و الأدلة و تقديم تقريرها النهائي للشرح التفصيلي لحالة المؤسسة المحاسبية.

الخاتمة العامة :

الهدف من هذا البحث هو التعرف على التدقيق المحاسبي ، بإعتباره أداة للمراقبة بالمؤسسة ، و أحد العوامل المؤثرة على عملية إتخاذ القرارات ، مع التركيز على كيفية عمل هذه الوظيفة داخل المؤسسة ، و لهذا الغرض شملت هذه الدراسة جوانب متكاملة حيث تطرقت إلى دراسة ركزت بشكل عام على إبراز مفهوم التدقيق المحاسبي ، كذلك أهميته و أهدافه ، كما تناولت الدراسة الإجراءات العملية لبعض حالات التدقيق و كذا كل الأوراق و الأدلة اللازمة لتحرير التقرير النهائي و الذي هو الأساس الذي يعتمد عليه في إتخاذ و ترشيد القرارات.

و على هذا الأساس استخلصنا مجموعة من النتائج و هي كالتالي :

-إن التدقيق المحاسبي في المؤسسة ضروري ، ويجب على المؤسسة تطبيقه حسب المبادئ المتعارف عليها ، و لتحقيق ذلك يجب توفير نظام جيد ، يحترم كل الإجراءات و يطبقها ، يجب توافر الجهود بغرض تحقيق أفضل النتائج . أي أن التدقيق المحاسبي تنقص فعاليته متى غابت أو أهمل نظام الرقابة حيث كلما تم إحترام إجراءات الرقابة نقص إحتمال الوقوع في الأخطاء.

-يساعد التدقيق المحاسبي المؤسسة على مواجهة الأخطار ، و ذلك عن طريق القيام بدراسات و تحليلات تكشف الأخطاء و محاولات الغش و التدليس ، و يحاول إرشاد و نصح المسؤولين حول الموضوع محل التدقيق .

-التدقيق المحاسبي نتائجه يمكن أن تمس المدى البعيد ، بحيث يساعد المسؤولين على اتخاذ قرارات يمكن أن تكون استثمارية.

- يعتبر التدقيق المحاسبي نظام معلوماتي هام من خلال توفيرهم للمعلومات الخاصة بالقوائم المالية للمؤسسة و التي يعتمد عليها الإقتصاديون و رجال الأعمال بشكل كبير في إتخاذ قراراتهم .

- يعمل المدقق الحسابات على تحرير تقرير نهائي وهو المنتج النهائي لعملية التدقيق و هو الأساس الذي يعتمد عليه المدقق لإيصال نتائج عمله للمسؤولين.

- إن التدقيق المحاسبي أداة تسييرية تسمح بإتخاذ القرارات قد تكون استراتيجية بالنسبة لنشاط المؤسسة ، لذا يتعين إستخدام هذه الأداة بفعالية و بصفة دورية.

- إن التدقيق يتطلب معطيات محاسبية و اقتصادية حينية واقعية ، بعيدة عن المبالغة و التزوير.

- إن التدقيق المحاسبي ، بالرغم من أنه يعتبر وسيلة من وسائل مراقبة التسيير إلا أنه على عكس مراقبة التسيير التي تركز على تقييم الأداء ، فهو يركز على العمليات و النتائج المحاسبية.

- التعرف على الوضعية المؤسسة و تحديد نقاط قوتها و ضعفها و يعتبر التدقيق المحاسبي منهجية مناسبة لذلك.

- و انطلاقا من الفرضيات الموضوعة في المقدمة تمكنا من إثباتها حيث تبين لنا كيف أنه التدقيق المحاسبي و بكل إجراءاته و يعتبر اسلوبا فعالا داخل المؤسسة حيث يسمح بكشف الأخطاء و الإنحرافات و تقديم النصائح اللازمة لتصحيحها و كما ، هذه الإجراءات ينجر عنها تقرير كتابي يستخدم كوسيلة في يد المسؤولين لمحاولة حل الصعوبات و المشاكل و تقديم قرارات بشأن ذلك .

و بناء على ذلك يمكننا تقديم الأفاق التالية :

-ارتكاز التدقيق المحاسبي على مجموعة من المبادئ و المعايير مثل معايير الاستقلالية المدقق، معايير التأهيل العلمي.... الخ و هذا يبرز دوره الهام حيث أن الإدارة تعتمد عليه في توفير المعلومات المحاسبية اللازمة في مساعدة تسيير المؤسسة سواء في مجال المراقبة أو اتخاذ القرارات.

-كفاءة التدقيق المحاسبي تنتج من توفيره للمعلومات في الوقت المناسب و بشكل مستمر لذلك فإن هذه العملية تطلب متابعة و تحديد كلما تطلب الامر ذلك.

-ضرورة الاهتمام برفع مستوى و كفاءة الافراد بالمؤسسة و الارتقاء بمستوى ادائهم في العمل الميداني ، و يتطلب الأمر تكوين و تدريب المستثمرين.

وفي الأخير نتمنى في إختيارنا موضوع البحث، تقديم المعلومات الكافية واللازمة، مقترحين و متمنين مواصلة البحث في هذا الموضوع من طرف الطلبة المقبلين، لأنه موضوع ثري وطويل وعميق.

ونسأل الله عز وجل أن يوفقنا لما يحبه ويرضاه.

المصادر باللغة العربية:

أ-المصادر العامة:

- 1-د.عمور عمار ، الوجيز في شرح القانون التجاري في الجزائر ، دار المعرفة ، 2000.
- 2-د.سيد عطا الله السيد ، النظريات المحاسبية ، دار الراية للنشر و التوزيع ،الأردن الطبعة الأولى ، 2009.

ب-المصادر الخاصة :

- 3-د.أبو فتوح علي فضالة ، أساسيات المحاسبة المالية و التكاليف و المراجعة ، دار الكتب العلمية للنشر و التوزيع ، القاهرة ، 1996.
- 4-د.أبو فتوح علي فضالة ، المراجعة العامة ، دار الكتب العلمية للنشر و التوزيع مصر ، 1996.
- 5-أحمد حلمي جمعة ، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات ، دار الصفاء للنشر و التوزيع ، عمان ، 2000.
- 6-أحمد نور ، مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية و العملية ، مؤسسة شباب الجزائر ، الإسكندرية ، 1996 .
- 7-احمد نور ، فتحي سوارى ، المحاسبة الإدارية لإتخاذ القرارات ، بيروت 2004.
- 8-د.حاتم محمد الشيشيني ، أساسيات المراجعة - مدخل معاصر -المكتبة العصرية للنشر و التوزيع ، مصر،2006.
- 9-د.حاتم محمد الشيشيني ، أساسيات المراجعة -مدخل معاصر-المكتبة العصرية للنشر و التوزيع ، مصر،2006.
- 10-د.حسن عبيد، د.شحاتة السيد ، المراجعة المتقدمة في بيئة الأعمال المعاصرة ، الدار الجامعية، الإسكندرية ، 2007.

- 11-د.خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات –الناحية العملية-دار وائل للنشر عمان ،1999.
- 12-د.عبد الوهاب نصر شحاتة ،د.السيد شحاتة ، الرقابة و المراجعة الداخلية في بيئة تكنولوجيا المعلومات و عوامة أسواق المال ، الدار الجامعية ، الإسكندرية 2006.
- 13-عبد الغفار حنفي ، التنظيم و إدارة الأعمال ، بيروت 2006.
- 14-د.عبد الرؤوف جابر ، الرقابة المالية و المراقب المالي من الناحية النظرية ، دار النهضة العربية ، بيروت ،2004.
- 15-د.عبد الفتاح الصحن ، د.أحمد نور ، الرقابة ومراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية.
- 16-د.عبد الفتاح الصحن، د.محمد السيد سرايا،د. فتحي رزق السوافري، الرقابة والمراجعة الداخلية، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية،2006.
- 17-د.عبد الفتاح الصحن، د.أحمد نور، الرقابة ومراجعة الحسابات،مؤسسة الجامعة، الاسكندرية.
- 18-عمار عوايدي ، نظرية القرارات الإدارية بين علم الإدارة و القانون الإداري ، الأردن ،1999.
- 19-د.مولود ديدان، الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، دار بلقيس للنشر، الدار البيضاء، الجزائر، 2010.
- 20-محمد أحمد المصري ، الإدارة الحديثة ، مصر 2000.
- 21-د.محمد سمين الصبان، د.محمد مصطفى سليمان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2005.
- 22-د.محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، الاسكندرية.
- 23-د.محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2003.

- 24- محمد سمير الصبان، محمد الفيومي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الاسكندرية، 1990.
- 25- د. محمد أحمد خليل ، المراجعة و الرقابة المحاسبية ، دار الجامعات المصرية ، الإسكندرية.
- 26- د. محمد التهامي طواهر ، د. مسعود صديقي ، المراجعة و تدقيق الحسابات ، الإطار النظري و الممارسة التطبيقية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2003.
- 27- د. غسان فلاح مطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصرة ، الناحية النظرية ، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة ، عمان ، 2009.
- 28- د. كمال الدين مصطفى الدهراوي ، محمد السيد سرايا ، دراسات متقدمة في المحاسبة و المراجعة ، المكتب الجامعي الحديث ، الإسكندرية ، 2009.
- 29- د. يوسف محمود جربوع ، مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق ، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع ، الأردن ، طبعة أولى 2000.
- 30- نادر أيوب ، نظرية القرارات الإدارية ، عمان 1996.

المذكرات :

- 1- غوالي محمد البشير ، دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة الاقتصادية ، مذكرة ماجستير في علوم التسيير فرع إدارة الأعمال ، جامعة ورقلة ، 2004/2003.
- 2- شدرى معمر سعاد ، دور المراجعة الداخلية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية ، رسالو ماجستير في علوم التسيير ، جامعة بومرداس 2009.

المصادر باللغة الفرنسية :

- 1-Diligence professionnelle du CAC « ordre national des experts comptables des CAC comptable agréé » Alger.2002.
- 2-Hamini Allal , le control interne et l'élaboration du bilan comptable-opu-Alger , 2003.
- 3-Jaque Bernard , théorie et pratique de l'audit interne ,ED ; organisation ,Paris ,2000.
- 4-Mohamed Bouhdida ,dictionnaire des finances ,des affaires et de management , casbah édition , Alger ,2000.